



Θεσσαλονίκη, 22-05-2020

Αριθμός Απόφασης: 860

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
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@ 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
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).
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. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75).

5. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , εργολάβου επικήδειων τελετών με έδρα στην επί της οδού , κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, ε) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, στ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, ζ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, η) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση που ως κύρια δραστηριότητα είναι οι υπηρεσίες εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημοσύνων κ.λπ.

Σε εκτέλεση της με αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, επιτόπιος μερικός φορολογικός έλεγχος στον χώρο του κεντρικού καταστήματος στην οδό στην πόλη της Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, θεωρήθηκε το επιδειχθέν στέλεχος Διπλοτύπων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών στο με αρ. πρωτότυπο λευκό φύλλο. Στη συνέχεια επιδόθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα η με αρ. πρόσκληση για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης που αφορούν τα φορολογικά έτη 2014-2018.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση, προσήλθε στις 4/2/2019 στα γραφεία

της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία, τα οποία ο έλεγχος κατέσχεσε βάσει της με αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου και σύμφωνα με την με αρ. έκθεση κατάσχεσης. Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αρ. εντολή για την επεξεργασία των κατασχεμένων και τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014, ν. 2859/2000 και ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου κοινοποιήθηκε το με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, συνοδευόμενο από τις προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων, αφού ζήτησε και έλαβε παράταση, κατέθεσε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έγγραφο απόψεων επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων.

Στη συνέχεια, την 28-11-2019 εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα με την αρ. πρωτ./29-11-2019 συστημένη επιστολή.

Από τον μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. σύμφωνα με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου διαπιστώθηκαν παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης και μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε πλείστες των περιπτώσεων κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2014 έως 31/12/2018 και καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα. Πιο συγκεκριμένα :

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δεκαπέντε χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (15.500,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1. Δεν εξέδωσε σε δύο (2) περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1§1, 6§1&2, 7§1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)
2. Εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία, σε εξήντα (60) περιπτώσεις, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 6§1 & 2, 7§1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 54 παρ. 1 περ. θ' και του αρ. 54 παρ. 2 γ του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ή εκδόθηκαν ανακριβώς και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 15.500,00€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Μη έκδοση 2 φορολογικών στοιχείων ΑΠΥ-ΤΠΥ	2X250,00€	500,00€
Ανακριβής έκδοση 60 φορολογικών στοιχείων ΑΠΥ	60X250,00€	15.000,00€

ΣΥΝΟΛΟ		15.500,00€
--------	--	------------

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δεκατρείς χιλιάδες επτακόσια πενήντα ευρώ (13.750,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1. Δεν εξέδωσε σε τρεις (3) περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)
2. Εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία, σε πενήντα δύο (52) περιπτώσεις, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 54 παρ. 1 περ. θ' και του αρ. 54 παρ. 2 γ του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ή εκδόθηκαν ανακριβώς και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 13.750,00€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Μη έκδοση 3 φορολογικών στοιχείων ΑΠΥ-ΤΠΥ	3X250,00€	750,00€
Ανακριβής έκδοση 52 φορολογικών στοιχείων ΑΠΥ	52X250,00€	13.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ		13.750,00€

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τριακόσια ενενήντα δύο ευρώ και τριάντα έξι λεπτά (392,36€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία, σε δέκα (10) περιπτώσεις, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016) και αναλύεται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αποκρυβείσα καθαρή αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Ανακριβής έκδοση	3.411,78€	784,71€	50,00%	392,36€

10 φορολογικών στοιχείων				
-----------------------------	--	--	--	--

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α & 62 του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δύο χιλιάδες διακόσια ενενήντα τρία ευρώ και είκοσι τρία λεπτά (2.293,23€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1. Δεν εξέδωσε σε μία (1) περίπτωση φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), επισύροντας τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016).
2. Εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία, σε τριάντα (30) περιπτώσεις, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) επισύροντας τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016).
3. Εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία, σε είκοσι (20) περιπτώσεις, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) επισύροντας τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (μετά την αντικατάστασή του με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016)..

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του αρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (πριν και μετά την αντικατάστασή του με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016).

Είδος στοιχείου	Αποκρυβείσα καθαρή αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Μη έκδοση 1 φορολογικού στοιχείου	219,51€	52,68€	50,00%	26,34€
Ανακριβής έκδοση 30 φορολογικών στοιχείων	11.902,17€	2.772,63€	50,00%	1.386,32€
Ανακριβής έκδοση 20 φορολογικών στοιχείων	7.338,06€	1.761,14€	50,00%	880,57€
ΣΥΝΟΛΑ	19.459,74	4.586,45	50,00%	2.293,23

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δύο χιλιάδες τετρακόσια δέκα τέσσερα ευρώ και τέσσερα λεπτά (2.414,04€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Δεν εξέδωσε σε δύο (2) περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).
- Εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία, σε σαράντα εννέα (49) περιπτώσεις, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του αρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016).

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 58 Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (πριν και μετά την αντικατάστασή του με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016 και αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αποκρυσβείσα καθαρή αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Μη έκδοση 2 φορολογικών στοιχείων	700,00€	168,00€	50,00%	84,00€
Ανακριβής έκδοση 49 φορολογικών στοιχείων	19.416,97€	4.660,07€	50,00%	2.330,04€
ΣΥΝΟΛΑ	20.116,97	4.828,07	50,00%	2.414,04

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Δεν εξόφλησε με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής σε τριάντα (30) περιπτώσεις, αντίστοιχες Α.Π.Υ. συνολικής αξίας έκαστη πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 20§3 του ν. 3842/2010.

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 54 παρ. 1 περ. ιζ' και παρ. 2 περ. θ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ως εξής:

30 περιπτώσεις X 100,00€ = 3.000,00€

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με χίλια πεντακόσια σαράντα οχτώ ευρώ και εξήντα δύο λεπτά (1.548,62€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Εξέδωσε ανακριβώς, σε τριάντα οχτώ (38) περιπτώσεις, με ανακρίβεια ως προς την αξία, φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2, 5§5, 8, 11, 12&13, του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 1 του αρ. 51 του ν. 4410/2016) και αναλύεται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αποκρυσταλλωμένη καθαρή αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Ανακριβής έκδοση 38 φορολογικών στοιχείων	12.905,16€	3.097,24€	50,00%	1.548,62€

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (3.800,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Δεν εξόφλησε με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής σε τριάντα οχτώ (38) περιπτώσεις, αντίστοιχες Α.Π.Υ. συνολικής αξίας έκαστη πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 20§3 του ν. 3842/2010.

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 54 παρ. 1 περ. ιζ' και παρ. 2 περ. θ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ως εξής:

38 περιπτώσεις X 100,00€ = 3.800,00€

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για τις χρήσεις 2014 και 2015 αντίστοιχα. Εφαρμογή του αρ. 58^A ν. 4174/2013 ως ευνοϊκότερη διάταξη.
2. Μη τέλεση των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που αποδίδει στον προσφεύγοντα ο έλεγχος για τα φορολογικά έτη από 2014 έως 2017. Εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι η δήλωση των θανάτων από τον προσφεύγοντα στο Ληξιαρχείο, αποδεικνύει και την τέλεση από τον ίδιο των τελετών των αντίστοιχων θανόντων.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, ως προς την κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των ΑΠΥ, από τις οποίες προέκυψαν οι με αριθμ. και/2019 προσβαλλόμενες πράξεις. Η ανακρίβεια που του καταλογίζεται με τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υφίσταται, διότι τα ποσά που του καταλογίζονται δεν αφορούν την αμοιβή του, αλλά δαπάνες για λογαριασμό τρίτων
4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τις παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του ν. 3842/2010 ως προς τις ΑΠΥ, από τις οποίες προέκυψαν οι με αριθμ. ... και .../2019 προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015, ορίζεται ότι: «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:... **θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.**

Ενώ στην περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:**γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση** των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και **δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση** των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, **με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο**, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.». ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), με την περίπτωση β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) (έναρξη ισχύος 17.10.2015 και μετά), **για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης** αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν **από τις 17.10.2015 και μετά, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα.** Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#). **Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015,** ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^α 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 άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου.

Επειδή η αρχή της **αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης** αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας, οι οποίες **όμως δεσμεύουν το νομοθέτη**, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, περαιτέρω η αρχή της ευνοϊκότερης κύρωσης δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων, είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., ΣτΕ 2031/2013), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιώδους διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., ΣτΕ 2402/2016 Δεκ μειζ. Συνθ. 11.3.2008, Jager, C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83).

Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς, ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. Επιπλέον η εν λόγω αρχή, δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιώδους διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς.

Επειδή περαιτέρω, η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση επαγγελματικών στοιχείων, έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, τιμωρούμενες με το αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 και έτσι στο εξής το ύψος του προστίμου συνδέεται πλέον με την ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι τον αριθμό των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων στοιχείων. Με τα δεδομένα αυτά, οι προαναφερθείσες καταργητικές των προστίμων διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων, συνδέονται αναπόσπαστα με τη θέσπιση ενός νέου, ουσιαστικώς διαφορετικού νομοθετικού καθεστώτος, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην ειδικότερη περίπτωση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος. (ΣΤΕ 2961/2019).

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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».

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, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με παρ 14 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. ... Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α)... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. γ)....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. 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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: 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. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 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. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 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. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12-[Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών](#) του Ν.4308/2014 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. ... 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.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου....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, δύνатаι 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, περαιτέρω, στο άρθρο 13-Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».(Όπως οι λέξεις «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» προστέθηκαν στο δεύτερο εδάφιο της περ α΄ της παρ. 1 του άρθρου 13 και η λέξη «αγαθών» προστέθηκε μετά τις λέξεις «Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής» και πριν τη λέξη «υπηρεσίας» της περιπτ. δ΄ με τις περιπτ. α΄ και β΄ της παρ. 4 του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύουν από 3/8/2016 και μετά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. **Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».**

Επειδή στις διατάξεις της περ. θ΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015, ορίζεται ότι: «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:... θ) **δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.**

Ενώ στην περ. γ΄ της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:γ)

διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και **δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση** των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, **με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο**, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), με την περίπτωση β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) (έναρξη ισχύος 17.10.2015 και μετά), **για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης** αποδείξεων λιανικής πώλησης ή **επαγγελματικών στοιχείων** που διαπράχθηκαν **από τις 17.10.2015 και μετά, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα**. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#). **Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015**, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους...2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^α 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 άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, οι διατάξεις του άρθρου 58Α,

εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12.10.2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Οι περιορισμοί και τα κριτήρια για την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου 7 αναλύονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015.

Επειδή στις 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 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 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συμπέρασμα, στο οποίο κατέληξε ο έλεγχος περί τέλεσης των παραβάσεων μη έκδοσης στοιχείων, δεν είναι ασφαλές, γιατί ο τελευταίος άντλησε στοιχεία από το τμήμα Δημοτικής κατάστασης - Ληξιαρχείο της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Δήμου, το οποίο, με το με αριθμ. Πρωτ. (εισερχ. Αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../15-5-2019) έγγραφο, απέστειλε καταστάσεις με τα ονοματεπώνυμα των αποβιωσάντων που καταχωρήθηκαν από το γραφείο τελετών «.....» για τα έτη 2014-2018. Ωστόσο, προκειμένου να υποστηριχθεί ο ισχυρισμός αυτός, δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκ μέρους του προσφεύγοντος, για τη μη εμπλοκή του σε μέρος ή στη συνολική διαδικασία της τελετής ταφής, είτε κατά την διαδικασία του Υπομνήματος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο θα

μπορούσε να αξιολογηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, είτε κατά την παρούσα διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα ονόματα αποβιωσάντων για τα οποία το Ληξιαρχείο αναφέρει ότι δηλώθηκαν από το συγκεκριμένο γραφείο, στην πραγματικότητα επρόκειτο για εξυπηρέτηση άλλων γραφείων τελετών, θα μπορούσε να αξιολογηθεί εάν –ενδεικτικά- είχε προσκομίσει ιδιωτικά συμφωνητικά που σύναψε με άλλα γραφεία ή παραστατικά από τα οποία θα προέκυπτε η συγκεκριμένη αυτή παροχή υπηρεσίας ή τυχόν εκδοθείσες ΑΠΥ των άλλων γραφείων για τα ονόματα αποβιωσάντων, για τα οποία ο έλεγχος διαπίστωσε την αρχική του συμμετοχή. Από την στιγμή, λοιπόν, που κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν έχει προσκομιστεί από τον προσφεύγοντα για να αποδείξει τον ισχυρισμό του, ο οποίος κείται εκτός της συνήθους πρακτικής που ακολουθείται από τα γραφεία τελετών, προκειμένου να διεκπεραιώσουν την τέλεση της κηδείας, αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή από τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων σαφώς και είχε υποχρέωση διατήρησης αντιγράφων των δαπανών που φέρεται να κατέβαλε κατ' εντολή και για λογαριασμό των πελατών του προς διασφάλιση και τεκμηρίωση των συγκεκριμένων συναλλαγών, ώστε να είναι εφικτή η επαλήθευση τους στον φορολογικό έλεγχο και η αναγνώρισή τους ως δαπάνες που αφορούν τρίτο και κατά συνέπεια να μην συμπεριληφθούν στα ακαθάριστα έσοδα του.

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, στο όνομα των τρίτων.

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 προσφεύγων δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, κρίνεται ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί πλημμελούς και εσφαλμένης εφαρμογής των οικείων διατάξεων, θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος

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/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, 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 του και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών του, χωρίς να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 13/11/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ και ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον 4° ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 «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, σύμφωνα με το ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) "Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις", όπως κωδικοποιήθηκε με τον νόμο 4474/2017 (07-06-2017): «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), ενώ σύμφωνα με την παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου: «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 παρ. 1».

Επειδή, στην προκειμένη, όλα τα εκδοθέντα στοιχεία που συμπεριελήφθησαν στον υπολογισμό των παραβάσεων έχουν συνολική αξία μεγαλύτερη των 500,00 ευρώ (λαμβάνοντας υπόψη και το ποσό που καταχωρίστηκε ως δαπάνη για λογαριασμό των εντολέων στην ΑΠΥ), και ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την απόφαση αυτή

- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014: 15.500,00€
- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015: 13.750,00€
- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015: 392,36€

- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016: 2.293,23€
- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017: 2.414,04€
- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017: 3.000,00€
- Με την αριθμ. .../2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018: 1.548,62€
- Με την αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018: 3.800,00€

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.