



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-04-2020

Αριθμός Απόφασης: 667

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 Π.Ν.Π. (Α' 75).
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, που διατηρεί ατομική επιχείρηση κατοίκου, επί της οδού, κατά 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), περιόδου 01/01/2014 – 16/10/2015, 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 4) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015 και 5) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015),

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
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 – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από την, σε εκτέλεση των υπ. αριθ.,, και εντολών ελέγχου, για τις περιόδους: 01/01/2013 – 31/12/2013, 01/01/2014 – 31/12/2014, 01/01/2015 – 31/12/2015 και 07/06/2017 – 05/09/2019, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π., Κ.Φ.Δ. (Ν.4093/2012, Ν.4308/2014, Ν.4174/2013) & άρ. 20 παρ.3 Ν.3842/2010. Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **22.050,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- 1) Δεν ενημέρωσε εντός δέκα (10) ημερών εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση, για έναρξη επαγγελματικής εγκατάστασης (υποκαταστήματος) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 1.β και 3.α του Ν.4174/2013 και του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο **100,00 ΕΥΡΩ**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1, περ α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..
- 2) Δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ. έγγραφη πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών Αρχείων, καθώς δεν προσκομίστηκε το σύνολο των ζητηθέντων με την εν λόγω πρόσκληση βιβλίων, θεωρημένα από τον προϊστάμενο της, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο **250,00**

ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1, περ δ' και παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ..

- 3) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 σε διακόσιες δέκα επτά (217) περιπτώσεις εκδόσεων Α.Π.Υ., το χρονικό διάστημα από 07/06/2017 έως 05/09/2019, κατά παράβαση των προαναφερθέντων διατάξεων. Για τις παραβάσεις αυτές επιβλήθηκε συνολικό πρόστιμο **21.700,00 ΕΥΡΩ**, ήτοι 217 περιπτώσεις Χ **100,00 ΕΥΡΩ**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1, περ ζ' και παρ. 2 περ. θ' του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), περιόδου 01/01/2014 – 16/10/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **30.000,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- 1) Δεν εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για παρασχεθείσες υπηρεσίες γραφείου κηδειών και παράδοση συναφών ειδών σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις, μικρότερης αξίας των 5.000,00 ΕΥΡΩ έκαστης, το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως 16/10/2015 (15 Α.Π.Υ. το 2014 και 8 Α.Π.Υ. το 2015), συνολικής αξίας 6.900,00 ΕΥΡΩ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (καθαρή αξία 6.041,50 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 858,50 ΕΥΡΩ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 2, 6 παρ.1, 7 και 8, του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), για τις παραβάσεις που προέκυψαν κατά το φορολογικό έτος 2014 και των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π., για τις παραβάσεις που προέκυψαν κατά το φορολογικό έτος 2015, όπως αναλύονται στη σχετική έκθεση ελέγχου.
- 2) Εξέδωσε ανακριβώς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για παρασχεθείσες υπηρεσίες γραφείου κηδειών και παράδοση συναφών ειδών σε εκατόν σαράντα πέντε (145) περιπτώσεις, το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως 16/10/2015 (96 Α.Π.Υ. το 2014 και 49 Α.Π.Υ. το 2015), συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 89.076,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 11.747,47 ΕΥΡΩ και συνολικής αξίας 100.823,47, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 2, 6 παρ.1, 7 και 8, του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), για τις παραβάσεις που προέκυψαν κατά το φορολογικό έτος 2014 και των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., για τις παραβάσεις που προέκυψαν κατά το φορολογικό έτος 2015, όπως αναλύονται στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ', παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ.. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 30.000,00 ΕΥΡΩ. Υφίσταται ο περιορισμός του άρθρου 54 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **1.254,68 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.. Τα ανακριβή φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 1.254,68 ΕΥΡΩ, αναλύονται ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Είδος Στοιχείου	Αρ.	Αξία Ανακρίβειας	Αξία Φ.Π.Α.	Συν/τής	Συν. Πρ/μου
Α.Π.Υ.	3	435,48	104,52	50%	52,26

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Είδος Στοιχείου	Αρ.	Αξία Ανακρίβειας	Αξία Φ.Π.Α.	Συν/τής	Συν. Πρ/μου
Α.Π.Υ.	14	6.588,70	1.581,30	50%	790,65

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Είδος Στοιχείου	Αρ.	Αξία Ανακρίβειας	Αξία Φ.Π.Α.	Συν/τής	Συν. Πρ/μου
Α.Π.Υ.	9	3.431,46	823,54	50%	411,77

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **1.219,79 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- 1) Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 336,60 ΕΥΡΩ, όπως αναλύονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, έχουν ως ακολούθως:

Περίοδος	Είδος / Πλήθος Στοιχείου	Συν. καθαρή Αξία Συν/γης	Συνολική Αξία Φ.Π.Α.	Συν/τής	Σύνολο Πρ/μου
17/10-31/12/2015	Α.Π.Υ. / 12	2.926,80	673,20	50%	336,60

- 2) Εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.. Τα ανακριβή φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 883,19 ΕΥΡΩ, όπως αναλύονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, έχουν ως ακολούθως:

Περίοδος	Είδος / Πλήθος Στοιχείου	Συν. καθαρή Αξία Συν/γης	Συνολική Αξία Φ.Π.Α.	Συν/τής	Σύνολο Πρ/μου
17/10-31/12/2015	Α.Π.Υ. / 26	7.679,83	1.766,38	50%	883,19

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.800,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- 1) Δεν εξέδωσε Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων για παρασχεθείσες υπηρεσίες γραφείου κηδειών και παράδοση συναφών ειδών σε τρεις (3) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 900,00 ΕΥΡΩ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (καθαρή αξία 796,47 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 103,53 ΕΥΡΩ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 2, 6 παρ.1, 7 και 8, του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο **800,00 ΕΥΡΩ**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.8 α' του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' – Ν.4337/2015.
- 2) Εξέδωσε ανακριβώς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για παρασχεθείσες υπηρεσίες γραφείου κηδειών και παράδοση συναφών ειδών σε πενήντα οκτώ (58) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 38.321,42 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 4.981,84 ΕΥΡΩ και συνολικής αξίας 43.303,26 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1 παρ. 1, 2, 6 παρ.1, 7 και 8, του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο **3.000,00 ΕΥΡΩ**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.8 γ' και 9 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν τέλεσε τις αποδιδόμενες παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, διότι α) εφαρμόστηκε η κείμενη νομοθεσία, β) η φορολογική διοίκηση φέρει καταρχήν το βάρος της απόδειξης των στοιχείων που

συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον ΚΦΑΣ και τα Ε.Λ.Π. για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών, γ) ως ιδιοκτήτης γραφείου τελετών δεν είχε καμία υποχρέωση προς φύλαξη φωτοαντιγράφων των αποδεικτικών δαπανών που αφορούν τις παροχές τρίτων, παρά μόνο τη δυνατότητα φύλαξης από μέρους του, για διευκόλυνση του ελέγχου, δ) ενώ ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι αναγνωρίζει και υπολογίζει ως αμοιβή της ελεγχόμενης οντότητας τα ποσά που καταβλήθηκαν ως δικαιώματα των δημοτικών κοιμητηρίων στους αναλυτικούς πίνακες στις σελ. 19-22, 24-28, 30-33 της έκθεσης ελέγχου, όσο και στις διαπιστώσεις του ελέγχου στη σελ. 86, δεν έχουν αναγνωριστεί από τον έλεγχο όλες οι σχετικές δαπάνες, αλλά μόνο μερικές από αυτές και ε) στις περιπτώσεις που το ποσό των Α.Π.Υ. είναι μικρότερο των καταθέσεων η διαφορά αφορά δαπάνες που έγιναν στο όνομα τρίτων και τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι ανακριβή.

2. Εσφαλμένα του καταλογίστηκε η παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 σε 217 περιπτώσεις καθώς όλα τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά αξίας άνω των 500,00 εξοφλούνται μέσω κατάθεσης στον τραπεζικό λογαριασμό. Επισημαίνεται ότι σε όλες τις περιπτώσεις που το ποσό των Α.Π.Υ. είναι μεγαλύτερο των καταθέσεων δεν έχει γίνει ολική εξόφληση του ποσού,
3. Παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης διότι όλα τα γραφεία τελετών εξέδιδαν τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών χωρίς να διαθέτουν παραστατικά στοιχεία για τις δαπάνες που αφορούν τα παρελκόμενα είδη και η Φορολογική Αρχή ουδέποτε εναντιώθηκε στην τακτική αυτή, αντίθετα είχε εκδώσει την ΠΟΛ.48/09-02-1998 σύμφωνα με την οποία όλα τα γραφεία τελετών θα πρέπει να εκδίδουν για τις συναλλαγές με το κοινό την προβλεπόμενη θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο της οποίας(ξεχωριστά από την αμοιβή τους) θα καταχωρούν και τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό του πελάτη τους.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 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 ελευθέριο 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 στο άρθρο 2 παρ. 1 και 3 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) 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, στο άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 1 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) 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».

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 1 και 2 του Ν.4308/2012 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β)

Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής. 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, στο άρθρο 3 παρ. 1, 2 και 5 του Ν.4308/2012 (Ε.Λ.Π.) 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. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 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».

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 1, 2, 3, 5, 7, 10 και 14 του Ν.4308/2012 (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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι 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) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 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. 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, στο άρθρο 12 παρ. 1, 2, 3, 6 και 7 του Ν.4308/2012 (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. 7 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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση

παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο».

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

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 2 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι: «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.λ.π.) 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.λ.π.» και στην παράγραφο 3 της ίδιας εγκυκλίου ορίζεται ότι: 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, 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. Σαΐτης, 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, Εκδόσεις Forin, 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, στο άρθρο 5 παρ. 8 α και γ του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). **α)** Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σεβρισιθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης..... **γ)** Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους,

της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν.4174/2013 (όπως ίσχυε μέχρι την 16/10/2015) 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: θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. Επιπρόσθετα, στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' 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....».

Επειδή, στο άρθρο 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, ο προσφεύγων εξέδωσε Α.Π.Υ., στις οποίες ανέγραφε την αμοιβή του και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβaine για λογαριασμό των πελατών του, βάσει των ανωτέρω είχε υποχρέωση να διατηρεί φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών φορολογικών στοιχείων δαπανών τα οποία να έχουν εκδοθεί στο όνομα των πελατών του προκειμένου να μπορεί να διενεργηθεί ο έλεγχος. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων του προσφεύγοντος τα οποία περιελάμβαναν δαπάνες τρίτων χωρίς να προσκομίστούν φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που έπρεπε να είχαν εκδοθεί στο όνομα των πελατών ως ανακριβή και δεν παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, ο έλεγχος αναγνώρισε ως δαπάνες του προσφεύγοντος τα ποσά που καταβλήθηκαν ως δικαιώματα των δημοτικών κοιμητηρίων και άλλων συναφών εξόδων, όπως αυτό παρουσιάζεται στους αναλυτικούς πίνακες στις σελ. 19-22, 24-28, 30-33 της έκθεσης ελέγχου, όσο και στις διαπιστώσεις του ελέγχου στη σελ. 86, μόνο στις περιπτώσεις που από τον έλεγχο βρέθηκαν αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές. Στις λοιπές περιπτώσεις ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες, ελλείψει στοιχείων τεκμηρίωσης.

Επειδή, η αξία στην οποία εκδίδεται ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου από ένα γραφείο τελετών περιλαμβάνει τόσο την αμοιβή του γραφείου όσο και τα έξοδα τα οποία διενεργεί και εξοφλεί το γραφείο τελετών για λογαριασμό του πελάτη. Συνεπώς, το ποσό που πρέπει να εισπράξει το γραφείο τελετών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες του από τον πελάτη είναι η αξία στην οποία εκδίδεται ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου. Εάν αποδειχθεί ότι το γραφείο τελετών εισέπραξε παραπάνω χρήματα από τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες του είναι προφανές ότι εξέδωσε ανακριβές φορολογικό στοιχείο, προκειμένου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη.

Επειδή, σχετικά με τις διαπιστώσεις περί μη έκδοσης στοιχείων κανένας ουσιαστικός ισχυρισμός δεν προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, αλλά απλώς έγινε αναφορά ότι αυτός λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων και ότι εξέδωσε ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για παρασχεθείσες υπηρεσίες γραφείου κηδείων και παράδοση συναφών ειδών, όπως αυτές προσδιορίζονται στις σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στην από οικεία έκθεση ελέγχου, τόσο στην ενότητα «4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΧΟΥ» όσο και στην ενότητα «5 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ – ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ»,

στις οποίες αναφέρονται αναλυτικά τα ελεγκτικά βήματα που ακολουθήθηκαν, βάσει των οποίων ο έλεγχος προσδιόρισε τις υπό εξέταση παραβάσεις αφού έλαβε υπόψη του και το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του προσφεύγοντος που υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή, ως απάντηση στο σχετικό με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση που του επιδόθηκε.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιζ' του Ν.4174/2013 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: δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. [3842/2010](#) (Α' 58). Και στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. θ' του Ν.4174/2013 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 παρ. 1».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω είναι προφανές ότι όλες οι Α.Π.Υ. συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω έπρεπε να εξοφληθούν από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή λήπτες των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού και όχι με μετρητά.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι σε όλες τις περιπτώσεις που το ποσό των Α.Π.Υ. είναι μεγαλύτερο των καταθέσεων δεν έχει γίνει ολική εξόφληση του ποσού είναι αίολος καθώς δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγοντας είναι σε διαμάχη με πελάτες του που δεν τον εξόφλησαν.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων δε συμμορφώθηκε με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 σε διακόσιες δέκα επτά (217) περιπτώσεις εκδόσεων Α.Π.Υ., το χρονικό διάστημα από 07/06/2017 έως 05/09/2019, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στην από οικεία έκθεση

ελέγχου, στην ενότητα «5 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ – ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ», στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα ελεγκτικά βήματα που ακολουθήθηκαν, βάσει των οποίων ο έλεγχος προσδιόρισε την υπό εξέταση παράβαση, αφού έλαβε υπόψη του και το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του προσφεύγοντος που υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή, ως απάντηση στο σχετικό με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση που του επιδόθηκε.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), περιόδου 01/01/2014 – 16/10/2015, 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 4) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015 και 5) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019	
Πρόστιμο μη ενημέρωσης εντός δέκα (10) ημερών εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση, για έναρξη επαγγελματικής εγκατάστασης (υποκαταστήματος)	100,00
Πρόστιμο μη ανταπόκρισης στη με αριθ. έγγραφη πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών Αρχείων	250,00
Πρόστιμο μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 σε διακόσιες δέκα επτά (217) περιπτώσεις εκδόσεων Α.Π.Υ.	21.700,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.050,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 Ν.4174/2013), περιόδου 01/01/2014 – 16/10/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/01/2014 – 16/10/2015	
---	--

Πρόστιμο μη έκδοσης 23 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών και ανακριβούς έκδοσης 145 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	30.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

	Φορολογικό έτος	
Πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης 3 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	2017	52,26
Πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης 14 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	2018	790,65
Πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης 9 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	2019	411,77
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.254,68

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015 (Περίοδος 17/10/2015 – 31/12/2015), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 17/10/2015 – 31/12/2015	
Πρόστιμο μη έκδοσης 12 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	336,60
Πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης 26 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	883,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.219,79

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Πρόστιμο μη έκδοσης 3 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	800,00
Πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης 58 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών	3.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.800,00

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.