



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/11/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2187

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την από 10/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ....../29.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Την υπ' αριθ. ....../29.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../29.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, πρόστιμο ποσού 30.000,00€, λόγω α) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), σε εκατόν εβδομήντα δύο (-172-) περιπτώσεις (με αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερη των 5.000,00€), συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 183.998,98€ πλέον ΦΠΑ 10.561,02€, κατά παράβαση των άρθρων 1 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1θ' και 2γ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 31/12/2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../..... εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δεν θεωρούνται αμοιβή των γραφείων τελετών δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό του πελάτη και επομένως, ο έλεγχος πλημμελώς και εσφαλμένα εφάρμοσε τις οικείες διατάξεις περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τις σχετικές εγκυκλίους.

**Επειδή**, με το 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**, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «*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**, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «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».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «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**, με την υπ' αριθ. Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους. Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (κληρονόμοι, συγγενείς θανόντος κ.λπ.) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα Γραφεία Τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο κ.λπ.. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.

**Επειδή**, στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β 1079725 ΕΞ2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων (15<sup>η</sup>), Τμήματος Β' αναφέρεται ότι με την εγκύκλιο 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, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό

των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την 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 Α.Π.Υ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι συμβαλλόμενους. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών, που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία των τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκυκλίου Ε.9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985 να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των Α.Π.Υ. δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους. Ο τρόπος της απόδειξης και επομένως, η αποδοχή ή μη των εν λόγω δαπανών από τους φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα της ελεγκτικής 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. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ.1139484/2521/Α0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

**Επειδή**, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, οριζόταν 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. 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...», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από 31/12/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπανών για λογαριασμό των πελατών, σε εκατόν εβδομήντα δύο (-172-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 183.998,98€ πλέον ΦΠΑ 10.561,02€. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε φωτοαντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών της. Τέτοιες δαπάνες αφορούσαν σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία, δικαιώματα ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, αμοιβή ιερέων και προσωπικού ναού, άνθη φέρετρου, διακόσμηση ναού, στέφανα και σταυρούς από άνθη, αμοιβή εργατών ταφής, φιλοδωρήματα, σφράγιση οικογενειακού τάφου, έξοδα παραμονής σε ψυκτικό θάλαμο, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, αμοιβή νεκροφορέων, έξοδα περιποίησης νεκρού, δαπάνες για τελωνείο, προξενείο, υγειονομική υπηρεσία, παράβολα, έξοδα ταρίχευσης – συντήρησης νεκρού, αυτοκίνητα μεταφοράς πραγμάτων και έξοδα τοποθέτησης, αυτοκίνητα κηδείας, ταξί – πούλμαν, αγγελτήρια, δημοσίευση σε εφημερίδες κ.λπ. και συνεπώς, εφόσον δεν αποδεικνύεται η λήψη των φορολογικών στοιχείων στο όνομα των πελατών και η καταβολή των δαπανών από αυτούς, το εν λόγω ποσό αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή της προσφεύγουσας που έπρεπε να συμπεριληφθεί στις εκδοθείσες ΑΠΥ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ή δικαιολογητικό προς απόδειξη της πραγματοποίησης των εν λόγω δαπανών, με στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ., για τις αμοιβές που είχε λάβει και τις είχε χαρακτηρίσει ως «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πλημμελούς και εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../10.06.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ. ....../29.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013**  
**φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014**

|          |             |
|----------|-------------|
| Πρόστιμο | 30.000,00 € |
|----------|-------------|

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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