



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01/04/2020

Αριθμός απόφασης: 614

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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

4. Την από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου ..., κατά : α) του με αριθμ. .../...2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) του με αριθμ. .../...2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2014-16/10/2015 και γ) του με αριθμ. .../...2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου

άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για τη φορολογική περίοδο από 17/10/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αρ. .../**2019** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού **ποσού 7.364,58€**, λόγω α) μη έκδοσης σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Λ.Π.) για πραγματοποιηθείσες τελετές συνολικής αξίας εκάστης 3.920,00€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%), β) ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε διακόσιες δύο (202) περιπτώσεις με συνολικό ύψος ανακρίβειας 116.562,51 €, πλέον Φ.Π.Α. 15.153,13 €, (όλες κάτω των 1.200,00 €), κατά παράβαση των άρθρων 1, 6 και 7 του ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 § 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 και γ) ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε δύο (2) περιπτώσεις με συνολικό ύψος ανακρίβειας 2.525,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 328,25 €, (όλες άνω των 1.200,00 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 7 του ν. 4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Με τον με αρ. .../**2019** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), φορολογικής περιόδου 01/01/2014-16/10/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού **ποσού 30.000,00€**, λόγω α) μη έκδοσης σε επτά (7) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Λ.Π.) για πραγματοποιηθείσες τελετές συνολικής αξίας εκάστης 2.240,00€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%), β) ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε διακόσιες τέσσερις (204) περιπτώσεις, με συνολικό ύψος ανακρίβειας 57.765,65 € πλέον Φ.Π.Α. 7.509,53 €, γ) μη έκδοσης (μέχρι 16/10/2015), Α.Π.Υ. σε είκοσι τέσσερις (24) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Λ.Π.) για πραγματοποιηθείσες τελετές, συνολικής αξίας 8.400,00 €, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α. με συντελεστή 13% μέχρι τις 19/7/2015 και εφεξής με 23% και δ) ανακριβούς έκδοσης (μέχρι 16/10/2015) Α.Π.Υ. σε εκατόν τρεις (103) περιπτώσεις, με συνολικό ύψος ανακρίβειας 24.825,64 € πλέον Φ.Π.Α. 3.633,24€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 7 του ν. 4093/2012, και των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ.

θ' της παρ. 1 και της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Κατά τον προσδιορισμό του συνολικού ύψους του εν λόγω προστίμου, εφαρμόστηκε ο περιορισμός του ύψους των 30.000,00 €, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Με τον με αρ. .../...**2019** οριστικό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού **ποσού 557,98€**, λόγω α) μη έκδοσης σε εννέα (9) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων εσόδου (Α.Λ.Π./Τ.Π.Υ.) για πραγματοποιηθείσες τελετές συνολικής αξίας 3.150,00€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 23%), β) ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε οκτώ (8) περιπτώσεις με συνολικό ύψος ανακρίβειας 2.290,93 €, πλέον Φ.Π.Α. 526,92 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, δυνάμει της με αριθμ. .../2019 σχετικής εντολής. Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε διπλότυπες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με διαχωρισμό του κόστους – δαπανών σε «παροχές γραφείου» και σε «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Αυτός ο διαχωρισμός αφορούσε, στη με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία του αποτύπωση, ότι οι πρώτες αφορούσαν παροχές, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο το γραφείο ... και σύμφωνα με τα μέσα που αυτό διέθετε (πάγια, αντίστοιχες αγορές), ενώ οι δεύτερες σε δαπάνες-παροχές, οι οποίες δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από το γραφείο ..., όπως δικαιώματα ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής), αγγελίες (σε εφημερίδες και άλλα μέσα), περιποίηση νεκρού, λεωφορεία, ταξί, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων, στολισμό ναού κλπ. Επειδή, με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/09/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν για λογαριασμό του πελάτη. Επίσης από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τη διασταύρωση των στοιχείων, που διαβιβάστηκαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης, το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης και από το Δημοτικό Κοιμητήριο Καλαμαριάς, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 54 τελετές κηδεών.

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

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

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

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

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις **άρθρου 9 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « 2.Οι *ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη*

χειροτέρευση της θέσης των φορολογούμενων.... 5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δε θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση».

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

Επειδή, η υποπαράγραφος Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων (Κ.Φ.Α.Σ.) του **ν. 4093/2012**, όπως ίσχυε έως 31/12/2014,, προέβλεπε στην παράγραφο 1 του **άρθρου 1**, 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 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.*» Στην παράγραφο 1 του **άρθρου 2**, 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.*» Στην παράγραφο 1 ο **άρθρου 7**, 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.* Στην παράγραφο 5 του **άρθρου 9**, ότι : « *Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.*»

Επειδή περαιτέρω, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά το φορολογικό έτος 2015, ορίζει στις παραγράφους 5, 7 και 10 του **άρθρου 5** ότι : « *Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την*

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

Επειδή με την αριθ. **Ε.9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985**, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται διευκρινίσεις ως προς τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών. Ειδικότερα στην παράγραφο 3 της ως άνω εγκυκλίου ορίζεται ότι, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από τον δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.».

Επειδή στην με αριθ. **Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988** εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να μην ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α., θα πρέπει : α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά στην ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19 του κώδικα Φ.Π.Α.. Ωστόσο, για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος

σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη, είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

Επειδή σύμφωνα με το αριθ.Πρωτ.**Δ15β 1079725ΕΞ 2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15^η) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ.4943/29.04.2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1.Με την εγκύκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη εγκύκλιο Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει 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, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

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

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

Επειδή, από την επεξεργασία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, σε συνδυασμό και με τη διασταύρωση των στοιχείων που διαβιβάστηκαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης, το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης και από το Δημοτικό Κοιμητήριο Καλαμαριάς, προέκυψε επιπλέον, ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε 54 περιπτώσεις πραγματοποιηθέντων κηδειών.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη για τα έτη 2013, 2014 και 2015 και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ...2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ..../...2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	7.364,58	7.364,58

Υπ'αρ. .../...2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ), και ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), φορολογικής περιόδου 01/01/2014-16/10/2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	30.000,00	30.000,00

Υπ'αρ. .../...2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 58^A ν. 4174/2013,
φορολογικής περιόδου 17/10/2015-31/12/2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	557,98	557,98

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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