



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/12/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1896

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
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) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Την από **20/7/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:.....**, νομίμως εκπροσωπούμενης υπό των εκκαθαριστών **του** με **ΑΦΜ:.....** και **του** με **ΑΦΜ:.....**, κατά α) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2014 και δ) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20/7/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 2.736,50€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 1.368,25€ δη σύνολο φόρου **4.104,75€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας φορολογητέας ύλης ποσού 69.965,44€.
- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 59.473,30€ και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 29.736,65€ δη σύνολο φόρου **89.209,95€** κατόπιν διαπίστωσης φορολογητέας αποκρυβείας ύλης ποσού 166.793,24€.
- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 9.095,51 και πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 4.547,15€ δη σύνολο φόρου **13.643,26€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών ποσού 69.965,44€.
- ✓ Με τη με αριθ./**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 28.853,85€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 14.426,92€ δη σύνολο φόρου **43.280,77€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβέντων φορολογητέων εκροών ποσού 166.793,24€.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από **9/6/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013 και της/2019 και φορολογίας ΦΠΑ του Ν.2859/2000 και της/2019 της ΔΟΥ Λάρισας, σε εκτέλεση της με αριθ./**2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από **27/6/2019** και με αριθ. υπόθεσης/**2019** πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος Ν.4172/2013 και ΦΠΑ Ν.2859/2000 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισρ. ΔΟΥ Λάρισας:

...../2019), σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα κατά τη φορ. περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 111 περιπτώσεις επικήδειων τελετών και δεν εξέδωσε απόδειξη παροχής υπηρεσίας σε μία περίπτωση επικήδειας τελετής, με την καθαρή αξία της αποκρυσθαίνουσας ύλης να ανέρχεται στο ποσό των 69.965,44€ πλέον ΦΠΑ 9.095,51€, ενώ κατά τη φορ. περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 331 περιπτώσεις επικήδειων τελετών και δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε 7 περιπτώσεις επικήδειων τελετών, με την καθαρή αξία της αποκρυσθαίνουσας ύλης να ανέρχεται στο ποσό των 166.793,24€ πλέον ΦΠΑ 13% 12.361,17€ και ΦΠΑ 23% 16.492,68€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Έλλειψη επαρκούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου

προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε για τις υπό κρίση περιόδους, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων....».

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία

πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του Ν.2859/20 «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης ...».00 ορίζεται ότι:

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^η), 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. Σαίτης, 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. Σαίτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

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

Επειδή από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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 ΕΛΠ δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες 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, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, βάση της από **27/6/2019** έκθεσης ελέγχου και εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα, εκδόθηκαν αρχικώς:

- Η με αριθ.**/2019** πράξη επιβολής προστίμου του αρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορ. περιόδου 1/1/2014 - 16/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00€, λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε 375 περιπτώσεις επικήδειων τελετών, με την καθαρή αξία ανακρίβειας να ανέρχεται σε 210.486,32€ και λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε οκτώ (8) περιπτώσεις επικήδειων τελετών (αξίας μικρότερης των 1.200€ έκαστη), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,6 & 8 του ΚΦΑΣ και των άρθρων 1,5,8,11,12 & 13 των Ε.Λ.Π. επισύροντας τις κυρώσεις του αρθ. 54 παρ.1 περ. θ' του Ν. 4174/2013.
- Η με αριθ.**/2019** πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58Α παρ.1 του ν. 4174/2013, φορ. περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ύψους 2.950,03€, λόγω ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε εξήντα επτά (67) περιπτώσεις επικήδειων τελετών με αποκρυβείσα αξία 25.652,36€, κατά παράβαση των άρθρων 8,10,12 & 14 των ΕΛΠ επισύροντας τις κυρώσεις της παρ.1 του αρθ. 58Α του Ν.4174/2013.

Επειδή, κατά των με αριθ. και**/2019** πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, ασκήθηκε η με αριθ. πρωτ. – **30/9/2019** ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με τη με αριθ.**/2020** απόφαση, της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν απέδειξε ότι α) οι αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες, στις παραπάνω περιπτώσεις τέλεσης κηδείας, πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της, ούτε προσκόμισε στοιχεία για την έκδοση αυτών των δαπανών στο όνομά τους και β) ότι δεν είχε υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, με αποτέλεσμα ποσό 69.965,44€ για το 2014 και ποσό 166.793,24€ για το 2015 να εκληφθεί ως ακαθάριστη αμοιβή της από τον έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη επαρκούς, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι α) ο έλεγχος δεν υπεισέρχεται σε εκ νέου εξέταση της υπόθεσης, αλλά αρκείται σε πιστή αντιγραφή των αρχικών πορισμάτων των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης β) στην έκθεση της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης δεν καταγράφονται αναλυτικά και επαρκώς τα στοιχεία που χορήγησε η σχετική υπηρεσία του Δήμου, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα ελέγχου νομιμότητας.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσδιορισμός της διαφοράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις από **9/6/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και/2019 και φορολογίας ΦΠΑ Ν.2859/2000 και/2019 της ΔΟΥ Λάρισας, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα των από **27/6/2019** και με αριθ. υπόθεσης/2019 πληροφοριακών εκθέσεων εισοδήματος Ν.4172/2013 και ΦΠΑ Ν.2859/2000 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Η ΔΟΥ Λάρισας προέβη εκ νέου σε έλεγχο της υπόθεσης δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και για τα πορίσματά της δεν βασίστηκε μόνο στις εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, τα συμπεράσματα των οποίων υιοθέτησε και αποδέχθηκε, αλλά και στα όσα προέκυψαν με βάσει τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου κατόπιν της με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκλησης παροχής πληροφοριών και στοιχείων.
- Στις εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ο οποίες αποτελούν αναπόσπαστα τμήματα των εκθέσεων ελέγχου της ΔΟΥ, αναφέρονται λεπτομερώς όλα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη και επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στη διαπίστωση των παραβάσεων και στον καταλογισμό των αναλογούντων φόρων. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, μνημονεύεται ότι ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που παρασχέθηκαν με το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο του Δημοτικού Κοιμητηρίου και αφορούσαν το σύνολο των κηδειών που τελέστηκαν από την προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο διάστημα, στοιχεία τα οποία αντιπαρέβαλε με τις εκδοθείσες από την προσφεύγουσα αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Το εν λόγω έγγραφο αποτελεί συνημμένο έγγραφο (αριθ. 7) της με ημερομηνία θεώρησης **27/6/2019** και αριθ. εντολής/2019 Έκθεσης Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τα με αριθ. πρωτ. και/2019 έγγραφα της ΔΟΥ Λάρισας (αριθ. συστημένων **RE.....GR** και **RE.....GR**), μαζί με τις πράξεις επιβολής προστίμων που εκδόθηκαν, κατά των οποίων ασκήθηκε η με αριθ. πρωτ./2019 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. **201/27-1-2020** απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ως προαναφέρθηκε. Συνεπώς η

προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση του συγκεκριμένου εγγράφου.

Επειδή, ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου (αρ. 28 παρ. 2, εδάφιο δεύτερο του ν. 4174/2013). Όπως προκύπτει από την πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα με τη με αριθ. πρωτ. εισ. ΥΕΔΔΕ/2019 αίτησή της ζήτησε τη χορήγηση ακριβών φωτοαντιγράφων των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, και μετά το με αριθ. πρωτ./2019 απαντητικό έγγραφο της ΥΕΔΔΕ προσήλθε στην εν λόγω Υπηρεσία ο διαχειριστής της κ. και, αφού έλαβε γνώση όλου του φακέλου της υπόθεσης, παρέλαβε σε φωτοαντίγραφα όσα αναλυτικά περιγράφονται στο με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο παράδοσης - παραλαβής.

Επειδή, με το άρθρο 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, δε συνυπέβαλε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **20/7/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

- Η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	2.736,50
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.368,25
Καταλογιζόμενο ποσό	4.104,75

- Η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	9.095,51
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	4.547,75
Καταλογιζόμενο ποσό	13.643,26

Φορολογικό έτος 2015

- Η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	59.473,30
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	29.736,65
Καταλογιζόμενο ποσό	89.209,95

- Η με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	28.853,85
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013	14.426,92
Καταλογιζόμενο ποσό	43.280,77

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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