



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-01-2021

Αριθμός απόφασης: 151

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 Α 1273/15-12-2020 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα του με **Α.Φ.Μ.**, με αντικείμενο εργασιών: κατά της με αρ.-**2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα του με **Α.Φ.Μ.**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ.-**2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικά πρόστιμο ποσού **2.269,07** ευρώ (καθαρή αξία 9.454,44 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 2.269,07 ευρώ), λόγω έκδοσης δεκαοκτώ (18) ανακριβών χειρόγραφων αποδείξεων-τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες στο έτος 2017 συνολικής ανακριβούς αξίας 850,00 ευρώ με καθαρή αξία 685,48 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 164,52 ευρώ και λόγω έκδοσης πενήντα εννέα (59) ανακριβών χειρόγραφων αποδείξεων-τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες στο έτος 2018 συνολικής ανακριβούς αξίας 10.873,50 ευρώ με καθαρή αξία 8.768,95 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 2.104,55 ευρώ, ήτοι, συνολικά για έκδοση εβδομήντα επτά (77) ανακριβών χειρόγραφων φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες **στα έτη 2017 και 2018** συνολικής αξίας 11.723,50 ευρώ με καθαρή αξία 9.454,44 ευρώ πλέον φ.π.α. ύψους 24% **2.269,07** ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθ. 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. και επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. κατόπιν της από2020 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Τμήμα προληπτικών ελέγχων δυνάμει της υπ'αρ./2020 εντολής ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4174/2013 και Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) για τα έτη 2017 και 2018.Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε και επιδόθηκε στις2020.

Ειδικότερα στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Υποδιεύθυνση, στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο προσφεύγων και στις δαπάνες για λογαριασμό πελατών, στα έτη 2017 και 2018, διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2017, εξέδωσε δεκαοκτώ

(18) ανακριβείς χειρόγραφες αποδείξεις-τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 850,00 ευρώ με καθαρή αξία 685,48 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 164,52 ευρώ και στο έτος 2018 εξέδωσε πενήντα εννέα (59) ανακριβείς χειρόγραφες αποδείξεις-τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 10.873,50 ευρώ με καθαρή αξία 8.768,95 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 2.104,55 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρ. 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. και επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.

Για την ανακριβή έκδοση των φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αρ. 14/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, με Κλήση προς ακρόαση του Ν. 2690/1999 με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να υποβάλλει στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε τις απόψεις του εγγράφως.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

-Εσφαλμένα και ανατιολόγητα επεβλήθη το Πρόστιμο του Άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 σε ποσοστό 100% επί της διαφοράς του φόρου (υποτροπή) λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

Στις2019 συνεργείο ελέγχου της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) επισκέφτηκε την έδρα της επιχείρησής του, δυνάμει της υπ' αριθμ...../2019 εντολής ελέγχου, προκειμένου να διενεργήσει μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.). Αποτέλεσμα του παραπάνω ελέγχου ήταν η έκδοση της υπ' αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ύψους 250,00€ για τα φορολογικά έτη 2018 - 2019, επειδή διαπιστώθηκε: α) η μη έκδοση επτά (7) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π. ή Τ.Π.) από Φ.Η.Μ. ή από χειρόγραφο στέλεχος με αξίες 40,00€, 50,00€, 100,00€, 100,00€, 100,00€, 80,00€ και 30,00€ ήτοι, συνολικής αξίας 500,00 ευρώ (καθαράς αξίας 403,23€ και Φ.Π.Α. 40,64€) και β) η ανακριβής έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων για την παροχή υπηρεσιών σε ισάριθμους πελάτες, με ποσό ανακρίβειας 20,00€, 20,00€, 50,00€, 20,00€, 20,00€, 20,00€, 40,00€ και 20,00€ αντίστοιχα η κάθε μία., ήτοι συνολικής αξίας διακοσίων δέκα (210,00) ευρώ (καθαράς αξίας 169,35€ και Φ.Π.Α. 40,64€).. Η Φορολογική Αρχή, δηλαδή, θεώρησε ότι η παραπάνω διαπιστωμένη παράβαση της ανακριβούς έκδοσης των φορολογικών στοιχείων εντός των φορολογικών περιόδων 2017 και 2018 που προέκυψε κατά τον έλεγχο γραφείου τουΤμήματος Προληπτικών Ελέγχων της Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αποτελεί υποτροπή της παράβασης της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, λόγω της προηγηθείσας διαπιστωθείσας ίδιας παράβασης στα πλαίσια του μερικού επιτόπιου στις/2019, η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως στις/2020.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου το συνεργείο ελέγχου μου επέδωσε την υπ' αρ.2019 Πρόσκληση προκειμένου να προσκομίσει στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας τα λογιστικά του αρχεία (Βιβλία και Στοιχεία) για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-2017 έως 31-12-2018. Με την προσκόμιση από μέρους του των αιτηθέντων αρχείων συνετάχθη η υπ' αριθμ.2019 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων και εξεδόθη η υπ' αριθμ.2019 εντολή ελέγχου γραφείου, προκειμένου να τύχουν επεξεργασίας τα προσκομισθέντα από μέρους του φορολογικά αρχεία.

Από την επεξεργασία των εν λόγω αρχείων διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση δεκαοκτώ (18) φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για τη χρήση 2017 συνολικής αποκρυβείας αξίας 850,00 ευρώ και η ανακριβής έκδοση πενήντα εννέα (59) φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών για τη χρήση 2018 συνολικής αποκρυβείας αξίας 10.873,50 ευρώ. Επιπροσθέτως, για τη φορολογική περίοδο του 2017 διαπιστώθηκε και η μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 σε τρεις περιπτώσεις και για τη φορολογική περίοδο του 2018 η ίδια παράβαση για τέσσερις περιπτώσεις.

Για όλες τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής οι υπ' αρ./2020,2020 και/2020 Πράξεις Επιβολής Προστίμου και καταλογίστηκαν πρόστιμα ύψους 300,00€, 400,00€ και 2.269,07€ αντίστοιχα.

Όσον αφορά την υπ' αριθμ.2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 το Πρόστιμο επεβλήθη σε ποσοστό 100% επί της διαφοράς του φόρου (υποτροπή) λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, οι εν λόγω διαπιστωθείσες παραβάσεις από τον έλεγχο επεξεργασίας που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έλαβαν χώρα σε προγενέστερο χρονικό διάστημα της έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης/2020 (χρονική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2018), η οποία ουσιαστικά αποτελεί το χρονικό σημείο κατά το οποίο άρχεται η πενταετία και συνεπώς δεν υφίσταται υποτροπή.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.3 του Ν. 3842/2010, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, ήτοι από 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου – Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών: «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, στην Πολ. 1027/9-2-2011 – Τρόπος εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών με ιδιώτες κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρ.20 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 - 1. Φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται από επιτηδευματίες, για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες αυτών αποκλειστικά μέσω Τραπέζης, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες του αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγές, αποκλειόμενης της εξόφλησης των υπόψη στοιχείων με μετρητά. {...} Άρθρο 3 - 1. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των Τραπεζών ή με πρόσωπα - ιδιώτες που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η από μέρους τους εξόφληση, με τους τρόπους που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 1 της απόφασης αυτής και καταβάλλονται μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές, οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ακολουθείται ειδική διαδικασία ως ακολούθως:

2. Από τον επιτηδευματία - πωλητή, κατά το χρόνο είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών (εκτός τραπεζικού συστήματος) από τον πελάτη - ιδιώτη, εκδίδεται λογιστικό παραστατικό "απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων".

Η ως άνω απόδειξη, εκδίδεται αθεώρητη από διπλότυπο, τουλάχιστον, στέλεχος και εφόσον είναι μηχανογραφική δεν απαιτείται η σήμανση αυτής μέσω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Στο περιεχόμενο αυτής αναγράφονται το ποσό, ο τρόπος εξόφλησης, η αιτιολογία της είσπραξης (π.χ. προκαταβολή, τμηματική καταβολή, εξόφληση) και ο αύξων αριθμός του παραστατικού (εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση αυτού).

Επί προκαταβολών, πριν την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, αναγράφονται τα αντίστοιχα στοιχεία του οικείου ταμειακού παραστατικού, εφόσον εκδίδεται από την επιχείρηση.

3. Ο επιτηδευματίας υποχρεούται το ποσόν των μετρητών, που εισπράττει κατά το χρόνο έκδοσης της προαναφερόμενης απόδειξης ή κατά το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγματικών, να το καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση τους, σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη Τράπεζα ή Πιστωτικό Οργανισμό.

Τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά, συσχετίζονται από τον επιτηδευματία με τις "αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων" που αφορούν.

4. Οι εκδιδόμενες "αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων", καθώς και τα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία προκύπτουν τα δεδομένα της κατάθεσης, διαφυλάσσονται με ευθύνη του υπόχρεου, για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, στην παρ. Δ' της Πολ. **1026/12-2-2018** – Εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του αρ.12 του Ν.4474/7-6-2017 - ορίζεται ότι: «Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται,

στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη- αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ)».

Επειδή περαιτέρω, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά το Φορολογική περίοδος 1/1/2015 – 31/12/2015, 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...» Στην παρ. 1 του **άρθρου 12**, 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».

Επειδή, με την αριθμ. **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 εγκυκλίου 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/A0012/14-2-1995) [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, 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 με το άρθρο 58Α του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν. 4410/2016 (Φ.Ε.Κ. Α 141/03-08-2016) και ισχύει από 25/07/2016 ορίζετε 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 Φ.Π.Α., 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 (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν ή επί της διαφοράς αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, με την οποία διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου του άρθρου 58Α, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό

τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2.....3. Τέλος, με την παράγραφο 3 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται έναρξη ισχύος των προηγούμενων παραγράφων η 25η Ιουλίου 2016.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1155/10-10-2016 διευκρινίζονται τα εξής: Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α΄, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις **διάπραξης και διαπίστωσης** της παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου, δηλαδή από 25/7/2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε *παραβάσεις* των οποίων ο χρόνος διάπραξης τους είναι πριν από την ημερομηνία αυτή και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο.

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, σε περίπτωση *υποτροπής*, δηλαδή την εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης προστίμου, επιβάλλεται το διπλάσιο του προστίμου (100%) που επιβλήθηκε αρχικά, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο των 500 ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία και των 1.000 ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. Για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή η να διαπιστωθεί εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. **Ως προς την αφετηρία της προθεσμίας αυτής, παρατηρείται ότι με τον όρο «αρχική πράξη» νοείται η πράξη με την οποία διαπιστώνεται για πρώτη φορά κάποια παράβαση.** Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης. Για τη

διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Επομένως **ως χρόνος διαπίστωσης της εκ νέου παράβασης, που είναι και χρονικό σημείο αναφοράς για να θεμελιωθεί η υποτροπή, θα είναι ο χρόνος έκδοσης της νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η ίδια παράβαση.**

Η διαπίστωση περισσότερες φορές της ίδιας παράβασης εντός της ίδιας πενταετίας, συνιστά ιδιαίτερος επιβαρυντική περίπτωση, καθώς προβλέπεται ακόμα υψηλότερο πρόστιμο. Ο νόμος αναφέρεται σε «κάθε επόμενη **ίδια παράβαση**», συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διαπίστωση αυτή και η έκδοση σχετικής πράξης (λαμβάνει χώρα) **εντός του προσδιοριζόμενου χρονικού εύρους.** Για να ενεργοποιηθεί η παράγραφος 3 **θα πρέπει, λοιπόν, μεταξύ του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και του χρόνου έκδοσης της νέας πράξης ή των νέων πράξεων, με την οποία ή τις οποίες διαπιστώνεται η ίδια παράβαση να μην έχει συμπληρωθεί πενταετία.** [...] Για τον υπολογισμό της πενταετούς προθεσμίας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται η διάταξη του αστικού κώδικα περί υπολογισμού των προθεσμιών και έτσι, προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει μόλις παρέλθει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους. Σημειώνεται ότι δεν έχει σημασία για τον υπολογισμό αν παρεμβάλλεται δίσεκτο έτος. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]. Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίπτωση. (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 1536-1538).

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και **την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου.** (ΣτΕ 1240/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ- Τιμολόγια), στα οποία ανέγραφε την αμοιβή του και τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών του, χωρίς **να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των φορολογικών στοιχείων δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.**

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1,5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προκύπτει η υποχρέωση του προσφεύγοντα να αποδεικνύει τα στοιχεία των καταχωρήσεων και να τεκμηριώνει με κατάλληλα παραστατικά που εκδίδονται είτε από τον ίδιο είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους κάθε συναλλαγή και γεγονός

που την αφορά, ώστε να είναι εφικτή η ασφαλής ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής, η αναλυτική πληροφόρηση και η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, η διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών απορρέει, από τις διατάξεις του 7 του νόμου 4308/2014.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος 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. Θεσσαλονίκης, 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 2017-2018 και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 18/02/2019 συνεργείο ελέγχου της Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) . επισκέφτηκε την έδρα της επιχείρησής του, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου, προκειμένου να διενεργήσει μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.). Αποτέλεσμα του παραπάνω ελέγχου ήταν η έκδοση της υπ' αρ.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, ύψους 250,00€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, επειδή διαπιστώθηκε: α) η μη έκδοση επτά (7) φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π. ή Τ.Π.) από Φ.Η.Μ. ή από χειρόγραφο στέλεχος με αξίες 40,00€, 50,00€, 100,00€, 100,00€, 100,00€, 80,00€ και 30,00€ ήτοι, συνολικής αξίας 500,00 ευρώ (καθαρής αξίας 403,23€ και Φ.Π.Α. 40,64€) και β) η ανακριβής έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων για την παροχή υπηρεσιών σε ισάριθμους πελάτες, με ποσό ανακρίβειας 20,00€, 20,00€, 50,00€, 20,00€, 20,00€, 20,00€, 40,00€ και 20,00€ αντίστοιχα η κάθε μία., ήτοι συνολικής αξίας διακοσίων δέκα (210,00) ευρώ (καθαρής αξίας 169,35€ και Φ.Π.Α. 40,64€).

Στη συνέχεια, συντάχθηκε και επιδόθηκε το υπ' αρ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Κατόπιν αυτών συντάχθηκε η από-2019 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου με τις ως άνω διαπιστώσεις βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ.-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 από την Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Την ίδια ημέρα και στον ίδιο έλεγχο, συντάχθηκε η υπ' αρ./2019 πρόσκληση για τη διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) από 01.01.2017 έως 31.12.2018.

Στις2019 με την με αρ. έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατέσχεσαν ένα (1) κλασέρ μαύρο με δαπάνες έτους 2017, ένα (1) κλασέρ σιέλ με δαπάνες έτους 2017, ένα (1) κλασέρ ροζ με δαπάνες έτους 2018, ένα

(1) κλασέρ κόκκινο με δαπάνες έτους 2018 ,απλογραφικά βιβλία ετών 2017 και 2018, κινήσεις Εθνικής τράπεζας από 01.01.2017 έως 09.05.2019 και κινήσεις τράπεζας Πειραιώς σε εγγράψιμο δίσκο (c.d.), δυνάμει της με αρ...../2019 εντολής ελέγχου.

Ακολούθως για την επεξεργασία των ως άνω κατασχεμένων εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η υπ'αρ...../2020 εντολή ελέγχου για τα έτη 2017 και 2018. Από την επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων **στο έτος 2017**, εξέδωσε δεκαοκτώ (18) ανακριβείς χειρόγραφες αποδείξεις-τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 850,00 ευρώ με καθαρή αξία 685,48 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 164,52 ευρώ και **στο έτος 2018** εξέδωσε πενήντα εννέα (59) ανακριβείς χειρόγραφες αποδείξεις-τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 10.873,50 ευρώ με καθαρή αξία 8.768,95 ευρώ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 2.104,55 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθ. 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. και επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.

Για την ανακριβή έκδοση των φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αρ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, με Κλήση προς ακρόαση του Ν. 2690/1999 με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να υποβάλλει στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. – Υποδιεύθυνση, εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε τις απόψεις του εγγράφως. Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε η από-2020 έκθεση ελέγχου με τις ως άνω διαπιστώσεις βάση της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από την Δ.Ο.Υ.

Επειδή, η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει αφενός η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης να αναφέρεται σε χρονική περίοδο μεταγενέστερη της κοινοποίησης της αρχικής πράξης, χρόνος ο οποίος αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρησή της υποτροπής.

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αρ.-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 από την Δ.Ο.Υ. που αφορά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις-2020 και συνεπώς για να στοιχειοθετηθεί υποτροπή θα πρέπει να διαπιστωθεί η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης σε χρονικό διάστημα μεταγενέστερο του χρόνου κοινοποίησης της αρχικής πράξης (28-5-2020), γεγονός που δεν συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η υπ' αρ.-2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 αφορά τα φορολογικά έτη 2017- 2018, ήτοι διάπραξη σε προγενέστερο της κοινοποίησης της αρχικής πράξης χρονικό διάστημα, ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί υποτροπής.

Επειδή, περαιτέρω στην από2020 θεωρηθείσα έκθεση τηςΥποδιεύθυνσης της

Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) (σελ. 1-17) αναφέρεται η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων σχετικά με το σύνολο των κηδειών που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, καθώς και τα ποσά που καταβλήθηκαν για τέλη και δικαιώματα για κάθε τελετή.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30.06.2020 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της ..Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα του με **Α.Φ.Μ.**, και την τροποποίηση της με αρ.-**2020** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

-Υπ'αρ.-**2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

Ποσό: 1.134,54 €

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

**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.