



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28. 01.2021

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

Αριθμός απόφασης: 219

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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 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 1063/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α. 1273/15.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

5. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά α) της με αριθμό

.....06.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014 -16.10.2015, β) της με αριθμό06.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015, γ) της με αριθμό06.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 17.10.2015-31.12.2018 και δ) της με αριθμό06.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου. 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 07.06.2017-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015, β) τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015, γ) τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 17.10.2015-31.12.2018 και δ) τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 07.06.2017-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία (γραφείο τελετών) πρόστιμο ποσού 30.000,00€ λόγω α) μη έκδοσης 19 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αξίας 16.334,92€ πλέον Φ.Π.Α. 2.974,79€, β) έκδοσης 356 ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€ συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 412.080,19€ και γ) μη έκδοσης δελτίων αποστολής σε 375 περιπτώσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και των άρθρων 1, 5, 8 και 11 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 θ' παρ. 2γ' του Ν. 4174/2013.

Με τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.957,75€ λόγω έκδοσης 2 (δύο) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 11.831.01€ πλέον Φ.Π.Α., που αναλογεί ποσού 1.538,03€ κατά παράβαση

των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 και 7 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015.

Με τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 17.10.2015-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 73.329,20€ λόγω α) έκδοσης πεντακοσίων ενενήντα (590) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 361.746,76€ πλέον Φ.Π.Α. 85.822,99€ και β) μη έκδοσης πεντακοσίων ενενήντα μία (591) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 254.091,42€ πλέον Φ.Π.Α. 60.835,41€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 και 11 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013.

Με τη με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 07.06.2017-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 33.800,00€, λόγω εξόφλησης 338 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ με καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 69 του Ν. 4446/2016 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιζ' και θθ' του Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 31.07.2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμό04.2019 εντολής ελέγχου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών.

2. Εσφαλμένος καταλογισμός, σε βάρος της προσφεύγουσας, της παράβασης της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 (περί εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αποκλειστικά με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής) σε 15 περιπτώσεις.

3. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

4. Εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης, λόγω της κατάργησης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 με την περ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 της υποπαραγράφου Ε1 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 ελεύθερο 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 της υποπαραγράφου Ε1 του ανωτέρω νόμου 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 6 της υποπαραγράφου Ε1 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

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

Επειδή, με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 7 της υποπαραγράφου Ε1 του ανωτέρω νόμου 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.

.....

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

.....

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα

Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.».

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 9 της υποπαραγράφου Ε1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«5. 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 εκτύπωσης 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, με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση...

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας...

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. 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.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου»

Επειδή, με το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη».

Επειδή, με το άρθρο 11 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος

Επειδή, με το άρθρο 13 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας».

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 (Ε.Λ.Π.) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 69 του Ν. 4446/2016 ορίζεται ότι:

«3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά».

Επειδή, 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/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].

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, με το άρθρο 9 παρ. 2 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».

Επειδή, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από06.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η προσφεύγουσα, ως εκμεταλλευτής γραφείου τελετών δεν παρείχε επαρκή τεκμηρίωση για τις αναγραφόμενες επί των εκδοθεισών ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών, α) σε τριακόσιες πενήντα έξι (356) περιπτώσεις, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€ συνολικής καθαρής αποκρυσβείσας αξίας 412.080,19€ και σε 2 (δύο) περιπτώσεις αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αποκρυσβείσας αξίας 11.831.01€ πλέον Φ.Π.Α. που αναλογεί ποσού 1.538,03€ την περίοδο 01.01.2014-16.10.2015 και β) σε πεντακόσιες ενενήντα (590) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αποκρυσβείσας αξίας 361.746,76€ πλέον Φ.Π.Α. που αναλογεί 85.822,99€ περιόδου 17.10.2015-31.12.2018 και δεν εξέδωσε α) 19 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€, συνολικής καθαρής αξίας 16.334,92€ πλέον Φ.Π.Α. 2.974,79€, την περίοδο 01.01.2014-16.10.2015 και β) πεντακόσιες ενενήντα μία (591) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 154.091,42€ πλέον Φ.Π.Α. 60.835,41€ την περίοδο 17.10.2015-31.12.2018.

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, άνθη φέρετρου, διακόσμηση ναού, στέφανα και σταυρούς από άνθη, δικαιώματα νεκροταφείου, εργάτες ταφής και άλλα φιλοδωρήματα, έξοδα παραμονής σε ψυκτικό θάλαμο, αμοιβή νεκροφορέων, αμοιβή στεφανοφορέων, έξοδα περιποίησης νεκρού, έξοδα ταρίχευσης– συντήρησης νεκρού , αυτοκίνητα μεταφοράς πραγμάτων, αγγελτήρια εκτύπωση-τοιχοκόλληση, κυλικείο και λοιπά και συνεπώς, εφόσον δεν αποδεικνύεται η λήψη των φορολογικών στοιχείων στο όνομα των πελατών, το εν λόγω ποσό αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή της προσφεύγουσας που έπρεπε να συμπεριληφθεί στις εκδοθείσες ΑΠΥ.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε την περίοδο 01.01.2014-16.10.2015 Δελτίο Αποστολής σε συνολικά τριακόσιες εβδομήντα πέντε (375) περιπτώσεις για την παραλαβή της νεκροφόρας με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της επιχείρησης του, Α.Φ.Μ....., για την τέλεση από την προσφεύγουσα ισάριθμων κηδειών.

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 ισχυρίζεται τα ακόλουθα:

α) Οι αποδείξεις που εκδίδονταν από τα ανθοπωλεία και αφορούσαν τα άνθη, την διακόσμηση ναού και τα στέφανα παραδίδονταν στους πελάτες, προκειμένου αυτοί να της αποδώσουν το αντίτιμο που είχε καταβάλει για τις συγκεκριμένες δαπάνες, ενώ η ίδια δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγια ή δελτία αποστολής επειδή τα στέφανα και τα άνθη στολισμού της εκκλησίας παραδίδονταν απευθείας στο νεκροταφείο. Τα παραστατικά αγοράς ανθέων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας δεν αφορούν τα άνθη που εμφανίζονται στο σκέλος της απόδειξης παροχής υπηρεσιών «Δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη» αλλά άνθη, με αξία υπολογισθείσα στην αμοιβή του γραφείου, που έχει φορολογηθεί.

Εντούτοις, δεν κατονομάζει το ανθοπωλείο με το οποίο συνεργαζόταν και είχε εκδώσει τις σχετικές αποδείξεις λιανικής πώλησης, των οποίων η συνολική καθαρή αξία τα ελεγχόμενα έτη ανερχόταν σε 104.115,04€ (2014), 79.648,15€ (2015), 32.642,34€ (2016), 8.991,44€ (2017) και 2.570,79€ (2018), ώστε η φορολογική αρχή να προέβαινε στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές ήταν εφικτές.

β) Η χρέωση δαπάνης για τα αγγελτήρια δεν αφορούσε στην εκτύπωσή τους, η οποία πραγματοποιούνταν δωρεάν από το γραφείο αλλά στην αμοιβή του ατόμου, που τα τοιχοκολλούσε και δεν εξέδιδε απόδειξη.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν κατονομάζει το άτομο που είχε αναλάβει την τοιχοκόλληση των αγγελτηρίων και εισέπραττε για κάθε τοιχοκόλληση αμοιβή, που κυμαινόταν από 30,00€ έως 200,00€, χωρίς να έχει εκδώσει και παραδώσει τις αντίστοιχες αποδείξεις στους συγγενείς των

θανόντων, ώστε η φορολογική αρχή να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές ήταν εφικτές.

γ) Για τα τέλη κοιμητηρίων προσκόμισε στον έλεγχο i) ακριβή αντίγραφα των αιτήσεων που κατέθεσε στους Δήμους του Νομού Θεσσαλονίκης, προκειμένου να της χορηγηθούν αντίγραφα των αρχείων για τα τέλη που κατέβαλε και αντίγραφα των σχετικών παραστατικών που εκδόθηκαν ii) φωτοαντίγραφα των με αρ. πρωτ.10.2019 και10.2019 εγγράφων που έλαβε σε απάντηση των αιτήσεών της, iii) φωτοαντίγραφα των αποφάσεων του Δημοτικού Συμβουλίου των Δήμων Θεσσαλονίκης, Θέρμης και Θερμαϊκού, σχετικά με τα τέλη κοιμητηρίων για τα έτη 2014-2017 και 2014-2018 αντίστοιχα και 4) αντίγραφο του κανονισμού λειτουργίας των κοιμητηρίων του Δήμου Θέρμης.

Παρόλο που δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά, η φορολογική αρχή προέβη σε διασταύρωση των ποσών που αναγράφονται στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών των ελεγχόμενων χρήσεων, με τα στοιχεία δαπανών που λήφθηκαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης-Γενική Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών – Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων, τον σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης και τον Δήμο Καλαμαριάς, για δικαιώματα και δημοτικά τέλη για παρεχόμενες υπηρεσίες ή δικαιώματα των ναών των κοιμητηρίων και δεν τα συμπεριέλαβε στην καταλογισθείσα αποκρυβείσα ύλη.

δ) Σχετικά με τα δικαιώματα ναού, ζήτησε να λάβει αντίγραφα των αρχείων των κηδειών που ανέλαβε η επιχείρησή, καθώς και των παραστατικών που εκδόθηκαν για την καταβολή των εξόδων κηδείας από κάθε ενορία. Εντούτοις δεν προσκομίσθηκαν στη φορολογική αρχή αντίγραφα των αιτηθέντων στοιχείων.

ε) Οι υπηρεσίες της περιποίησης νεκρού και του σαβανώματος δεν παρέχονται από το γραφείο, καθόσον απαιτείται συγκεκριμένος χώρος, όπου πληρούνται οι κανόνες υγιεινής (ψυγείο, νεκροθάλαμος) και συνεπώς δεν αποτελούσαν υπηρεσίες που παρείχε το ίδιο το γραφείο στους πελάτες. Ωστόσο, από τον ισχυρισμό του υπεύθυνου της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι τις συγκεκριμένες υπηρεσίες τις παρείχε επιτηδευματίας με σχετικό αντικείμενο δραστηριότητας, με τον οποίο συνεργαζόταν το γραφείο τελετών. Όμως, τα στοιχεία του δε γνωστοποιήθηκαν προκειμένου να διενεργηθεί σχετικός διασταυρωτικός έλεγχος, από τη φορολογική αρχή.

στ) Οι δαπάνες για αυτοκίνητα μεταφοράς πραγμάτων και για αυτοκίνητα κηδείας (ταξί-πούλμαν) αφορούν σε παροχή υπηρεσιών που διενεργείται από εξωτερικούς συνεργάτες, οπότε η αντίστοιχη χρέωση γίνεται από αυτούς και σε απευθείας συνεννόηση με τους συγγενείς του εκλιπόντος. Η προσφεύγουσα ωστόσο δεν κατονομάζει τους εξωτερικούς συνεργάτες της, οι οποίοι παρείχαν τις συγκεκριμένες υπηρεσίες, ώστε η φορολογική αρχή να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, στο βαθμό που αυτές ήταν εφικτές, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της, πολλώ δε μάλλον που η ίδια είχε στην κυριότητά της το με αριθμό φορηγό αυτοκίνητο.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 ορίζεται ότι:

«3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....
ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α 58)».

.....
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ της παραγράφου 1».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/12.02.2018: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» διευκρινίσθηκε 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, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι την περίοδο 07.06.2017-31.12.2018 338 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ που εξέδωσε η προσφεύγουσα για παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπέπεσε στην καταλογιζόμενη παράβαση, καθόσον όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 500,00€ της υπό κρίση περιόδου εξοφλούνταν μέσω κατάθεσης στον με αριθμό GRτηρούμενο στην Τράπεζα Πειραιώς λογαριασμό της και ότι σε περίπτωση που το ποσό της εκδοθείσας απόδειξης παροχής υπηρεσιών υπερβαίνει το κατατεθειμένο στον τραπεζικό λογαριασμό ποσό αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή δεν εξοφλήθηκε ολοσχερώς.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταγράφονται αναλυτικά οι αποδείξεις που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τα όσα υποστηρίζει.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπέπεσε στην παράβαση της μη εξόφλησης μέσω του τραπεζικού συστήματος των Α.Π.Υ. των οποίων η καθαρή αξία υπερέβαινε τα 500,00€ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκαν οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπ' όψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασής τους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, 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. (ως ίσχυσε μέχρι 16.10.2015).».

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

..... δ) «πεντακόσια (500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα (ως ίσχυσε μέχρι 16.10.2015).....».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β´ και ε´ του ν.4337/2015, (ΦΕΚ 129/Α/17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3.

β. Η περίπτωση θ` της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 καταργείται.

.....
ε. Στην περίπτωση δ` της παρ. 2 του άρθρου 54 η φράση «β`, γ`, δ`, στ` και θ`» αντικαθίσταται με τη φράση «β`, γ`, δ` και στ`» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2^α του ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26.07.2013 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι:

«2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ´ και παρ. 5 του ν. 4337/2015 ως ισχύει από 17.10.2015, ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170)».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» διευκρινίσθηκε ότι:

«.....η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ´)

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ´ της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β´ της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η´ της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ´ επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015».

Επειδή, με το άρθρο 58^Α του Ν. 4174/2013 ορίσθηκε ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

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) 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 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, αντίστοιχα, 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.

Επειδή, με το Ν. 4337/2015 καταργήθηκαν τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (για αποκρυβείσα αξία κάτω των 5.000,00€) και του άρθρου 55 παρ. 2^α του ν.4174/2013 (για αποκρυβείσα αξία άνω των 5.000,00€), αλλά επιβλήθηκε νέο σύστημα κυρώσεων που στοχεύει στον εντοπισμό της μη απόδοσης Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, τέθηκε νέα βάση στην αντιμετώπιση των παραβάσεων της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και δε συντρέχει περίπτωση κατάργησης τους.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε τα πρόστιμα της περ. θ' της παραγράφου 1 σε συνδυασμό με την περ. δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 για τις παραβάσεις που διέπραξε η προσφεύγουσα από 01.01.2014-16.10.2015 και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

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

Με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015.

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

Με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 01.01.2014-16.10.2015.

Πρόστιμο	2.957,75€
----------	-----------

Με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 17.10.2015-31.12.2018

Πρόστιμο	73.329,20€
----------	------------

Με αριθμό06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 περιόδου 07.06.2017-31.12.2018.

Πρόστιμο	33.800,00€
----------	------------

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.