



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2021

Αριθμός Απόφασης: 128

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη επί της οδού, κατά της: 1) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, 2) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, 3) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2016

- 31/12/2016, 4) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, και 5) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την στην προσφεύγουσα, οι διαπιστώσεις του οποίου αποτυπώνονται, στην από Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94 και Ν.4172/2013), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή και εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία στα φορολογικά έτη / περιόδους 2013 - 2015, 2017 και 2018. Ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** λαμβάνοντας γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου αυτού εξέδωσε, μεταξύ των άλλων, την υπ. αριθ. Εντολή Ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων στην προσφεύγουσα, για την περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2018. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Απόρροια των πορισμάτων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επισημαίνεται ότι στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου καταγράφεται ρητή επιφύλαξη ότι ο έλεγχος ασχολήθηκε αποκλειστικά με την επεξεργασία των διαπιστώσεων, όπως προέκυψαν από τη συνημμένη στην έκθεση ελέγχου πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της, που απεστάλη στη **Δ.Ο.Υ.** με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της είχαν διαπιστωθεί τα ακόλουθα ανά φορολογικό έτος:

Φορ. Έτος 2014

	Πλήθος παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης στοιχείων	Συνολική απόκρυψη εσόδων από ανακριβή έκδοση ή μη έκδοση στοιχείων
Ανακρίβεια		90.541,29

Μη έκδοση		1.462,11
		92.003,40

Φορ. Έτος 2015

	Πλήθος παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης στοιχείων	Συνολική απόκρυψη εσόδων από ανακριβή έκδοση ή μη έκδοση στοιχείων
Ανακρίβεια		100.705,37
Μη έκδοση		2.118,40
		102.823,77

Φορ. Έτος 2017

	Πλήθος παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης στοιχείων	Συνολική απόκρυψη εσόδων από ανακριβή έκδοση στοιχείων
Ανακρίβεια		329,03

Φορ. Έτος 2018

	Πλήθος παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης στοιχείων	Συνολική απόκρυψη εσόδων από ανακριβή έκδοση στοιχείων
Ανακρίβεια		229,84

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα αξία, όπως αυτή προέκυψε από τις αναγραφόμενες στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. της προσφεύγουσας, δαπάνες για λογαριασμό τρίτων, τα παραστατικά των οποίων δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2014 - 31/12/2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **31.461,38 ΕΥΡΩ** (24.201,06 ΕΥΡΩ Φόρος + 7.260,32 ΕΥΡΩ Πρόστιμο Ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι ο έλεγχος αύξησε τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής κατά **92.003,40 ΕΥΡΩ (1.462,11 ΕΥΡΩ** αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων + **90.541,29 ΕΥΡΩ** αξία ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων). Παράλληλα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ζημίες παρελθουσών χρήσεων ύψους **8.142,79 ΕΥΡΩ** με συνέπεια τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) να διαμορφωθούν από ζημίες **7.065,19 ΕΥΡΩ** σε κέρδη **93.081,00 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **40.432,16 ΕΥΡΩ** (26.954,77 ΕΥΡΩ Φόρος + 13.477,39 ΕΥΡΩ Πρόστιμο Ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου προέκυψε από το γεγονός ότι

ο έλεγχος αύξησε τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής κατά **102.823,77 ΕΥΡΩ (2.118,40 ΕΥΡΩ** αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων + **100.705,37 ΕΥΡΩ** αξία ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων). Παράλληλα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ζημίες παρελθουσών χρήσεων ύψους 7.065,19 ΕΥΡΩ με συνέπεια τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) να διαμορφωθούν από ζημίες **16.941,47 ΕΥΡΩ** σε κέρδη **92.947,47 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2016 - 31/12/2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) διαμορφώθηκαν από ζημίες **38.125,51 ΕΥΡΩ** σε ζημίες **21.184,04 ΕΥΡΩ**, καθώς ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ζημίες παρελθουσών χρήσεων ύψους **16.941,47 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2017 - 31/12/2017, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) διαμορφώθηκαν από ζημίες **37.021,09 ΕΥΡΩ** σε ζημίες **19.750,59 ΕΥΡΩ**, καθώς ο έλεγχος αποδέχθηκε ζημίες παρελθουσών χρήσεων ύψους **21.184,04 ΕΥΡΩ** από 38.125,51 ΕΥΡΩ (βάσει δήλωσης) και αύξησε τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής κατά **329,03 ΕΥΡΩ** (από 1.104,42 ΕΥΡΩ σε 1.433,49 ΕΥΡΩ) λόγω διαπίστωσης ισάξιας αποκρυβείας αξίας, από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2018 - 31/12/2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης (μετά τη φορολογική αναμόρφωση) διαμορφώθηκαν από ζημίες **25.802,17 ΕΥΡΩ** σε ζημίες **16.444,62 ΕΥΡΩ**, καθώς ο έλεγχος αποδέχθηκε ζημίες παρελθουσών χρήσεων ύψους **19.750,59 ΕΥΡΩ** από 28.878,30 ΕΥΡΩ (βάσει δήλωσης) και αύξησε τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης αυτής κατά **229,84 ΕΥΡΩ** λόγω διαπίστωσης ισάξιας αποκρυβείας αξίας, από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι εγκύκλιοι – οδηγίες τις οποίες εφάρμοσε η φορολογική αρχή για να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, εφόσον δεν επικαλούνται οποιαδήποτε εξουσιοδοτική διάταξη, ούτε προβλέπεται η δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν αποτελούν εκτελεστή πράξη και δεν είναι δεσμευτικές και ως εκ τούτου με τις εγκυκλίους δεν απειλούνται οι

διοικούμενοι με κυρώσεις, ούτε δεσμεύουν την κρίση του Δικαστηρίου, εφόσον δεν έχουν ισχύ νόμου.

2. Οι αναγραφόμενες στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώσεις εδράζονται σε αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 7 & 8 του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 και του άρθρου 12 του Ν.4308/2014. Από την ανάγνωση των ως άνω διατάξεων διαπιστώνεται ότι στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και ότι σε αντίθετη περίπτωση θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία, αφού προκύπτει ότι εισπράχθηκαν, αλλά δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους, πλην όμως ο νομοθέτης δε αρκείται μόνο σε αυτό, αλλά αξιώνει τα πρωτότυπα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα – πελάτη, να παραδίδονται πάραυτα στον ίδιο – πελάτη και όχι να παραμένουν στην κατοχή του εντολοδόχου. Περαιτέρω, στο σώμα εκάστης Α.Π.Υ. και συγκεκριμένα κάτω από την ανωτέρω ιδιαίτερη στήλη, αναγράφεται το κείμενο «βεβαιώνω ότι οι δαπάνες έγιναν με εντολή μου και για λογαριασμό μου και έλαβα τα παραστατικά των άνω δαπανών», δήλωση η οποία έχει τα χαρακτηριστικά της υπευθύνου δηλώσεως και συνάμα ομολογίας του κάθε πελάτη. Περαιτέρω σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 περ. γ' του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:
- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
 - τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Εξάλλου σύμφωνα με την Ε9053/ΠΟΛ. 89/15-5-1985 ορίζεται ότι «3. 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». Η δε διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών αυτών δεν απορρέει από οποιαδήποτε συγκεκριμένη διάταξη νόμου, παρά μόνον από εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίες ωστόσο δε θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα. Ομοίως σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του προς την αναφέρεται ότι οι οντότητες – εκμεταλλευτές τελετών είναι απλώς σκόπιμο να φυλάσσουν

φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που αφορούν δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό του πελάτη.

3. **Ως προς την αίτηση της δήθεν μη έκδοσης Α.Π.Υ. για τις αναφερόμενες στην Έκθεση κηδείες**, θεωρείται εσφαλμένη η εκτίμηση του κρίσιμου πραγματολογικού υλικού και χαρακτηριστικά αναφέρονται τα ακόλουθα:

α) Για την κηδεία του, με ημερομηνία θανάτου την ορθώς δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό από την επιχείρησή της, καθώς η τελετή δεν πραγματοποιήθηκε από την, όπως προκύπτει και από το υπ' αριθ. έγγραφο του που προσκομίστηκε με την από 2019 Έκθεση Απόψεων (προς την).

β) Για την κηδεία του, για την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος λόγω της εύρεσης στοιχείων στον κατασχεμένο φάκελο της χρήσης 2013, στον οποίο τοποθετήθηκαν εκ παραδρομής, φέρεται από τον έλεγχο ότι δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό. Έχει εκδοθεί, ωστόσο, η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών, η οποία και προσκομίστηκε με την από 2019 Έκθεση Απόψεων.

γ) Για την πελάτισσα επισημαίνεται πως η κηδεία αφορούσε στον νεκρό, όπως προκύπτει και από το υπ' αριθμ. διπλότυπο εισπραξής του που προσκομίστηκε με την από 2019 Έκθεση Απόψεων. Από την επιχείρησή της έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών που αφορούσε την εν λόγω κηδεία, με αντισυμβαλλόμενο άλλο συγγενικό πρόσωπο του αποβιώσαντος (.....).

δ) Για την κηδεία του αναφέρεται από τον έλεγχο ότι δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό. Εντούτοις, για την εν λόγω κηδεία εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών η οποία και προσκομίστηκε με την από 2019 Έκθεση Απόψεων (προς την).

ε) Για την κηδεία της εσφαλμένα αναφέρεται από τον έλεγχο ότι δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό. Για την εν λόγω κηδεία εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόδειξης παροχής υπηρεσιών, η οποία και προσκομίστηκε με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων. Επιπρόσθετα, προσκομίστηκε η Ληξιαρχική πράξη θανάτου της αποβιώσασας από την οποία προκύπτει ως ημερομηνία θανάτου η και επομένως ορθώς εκδόθηκε το σχετικό παραστατικό της επιχείρησής της (προς την).

στ) Εν συναρτήσει προς τον, λεκτέο είναι πως το ποσό των 2.000 ευρώ με ημερομηνία κατάθεσης την εκ παραδρομής κατατέθηκε στον (Δικαστικό Επιμελητή της επιχείρησης), όπως προκύπτει και από το αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της επιχείρησης που διατηρεί στην (αδικοιολογήτως καταβληθέντα).

Προς διόρθωση της εκ παραδρομής αυτής καταβολής το εν λόγω ποσό των 2.000 ευρώ μετέφερε ο την ίδια ως άνω ημερομηνία δηλαδή την στον λογαριασμό της επιχείρησης. Οι εν λόγω τραπεζικές κινήσεις τεκμηριώνονται από το αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της επιχείρησης, το οποίο και προσκομίστηκε με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων (προς την).

ζ) Ως προς τη η επιχείρησή της εσφαλμένα φέρεται να μην έχει εκδώσει παραστατικό διότι έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 600 ευρώ, η οποία και προσκομίστηκε με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων (προς την).

η) Ως προς τον, εσφαλμένα ο έλεγχος υπολαμβάνει ότι πρόκειται για πελάτη της επιχείρησής της, καθότι τούτος τυγχάνει σύζυγος της υπαλλήλου της, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων (προς την), ληξιαρχική πράξη γάμου. Εξυπηρετώντας τη σύζυγό του και υπάλληλο της επιχείρησής της μετέβη σε κατάστημα της, προκειμένου να καταθέσει τα αναφερόμενα στην έκθεση χρηματικά ποσά στον λογαριασμό της επιχείρησης που διατηρεί στην

θ) Ως προς τον πελάτη εσφαλμένα καταχωρήθηκε στην έκθεση ελέγχου ως - αναφέρεται ως αποκρυβείσα αξία το ποσό των 90 ευρώ. Για το ποσό αυτό έχει καταχωρηθεί, όμως, η υπ' αριθ. απόδειξης παροχής υπηρεσιών που αφορά στην τέλεση μνημοσύνου και η οποία προσκομίστηκε με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων (προς την).

ι) Για την πελάτισσα λανθασμένα αναφέρεται ως αποκρυβείσα αξία το ποσό των 80 ευρώ, δεδομένου ότι το σύνολο της απόδειξης παροχής υπηρεσιών είναι 1.180 ευρώ και όχι 1.100 ευρώ όπως εσφαλμένα αναφέρεται στην έκθεσή ελέγχου. Αντίγραφο της υπ' αριθ. απόδειξης παροχής υπηρεσιών προσκομίστηκε με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων (προς την).

ια) Για την πελάτισσα λανθασμένα αναφέρεται ως αποκρυβείσα αξία το ποσό των 195 ευρώ. Το ποσό αυτό που φέρεται να προκύπτει από το υπ' αριθ. γραμμάτιο είσπραξης, στο οποίο μάλιστα αναγράφεται το ποσό των 200 ευρώ, έχει καταχωρηθεί εσφαλμένα στην Έκθεση Ελέγχου στο όνομα της εν λόγω πελάτισσας. Όπως προκύπτει και από το προσκομισθέν με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων (προς την), υπ' αριθ. γραμμάτιο είσπραξης, το όνομα της πελάτισσας είναι

ιβ) Για την πελάτισσα έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 1.100 ευρώ. Εσφαλμένα αναφέρονται στον έλεγχο τα ποσά της συνολικής αξίας (600 ευρώ) και της αποκρυβείσας (300 ευρώ).

ιγ) Για τον πελάτη φέρεται ως αποκρυβείσα αξία το ποσό των 150 ευρώ δυνάμει του υπ' αριθ. γραμματίου είσπραξης. Ωστόσο, εσφαλμένα καταχωρήθηκε το εν λόγω γραμμάτιο στον πελάτη, ενώ όπως προκύπτει και από το σώμα του παραστατικού πελάτη είναι ο

ιδ) Για τους νεκρούς, και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν για τις εν λόγω κηδείες εσφαλμένα φέρεται από τον έλεγχο ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής της. Συγκεκριμένα, η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών έχει καταχωρηθεί στη σελίδα του Γενικού Ημερολογίου, η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών έχει καταχωρηθεί στη σελίδα του Γενικού

Ημερολογίου και η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών έχει καταχωρηθεί στη σελίδα του Γενικού Ημερολογίου.

Επίσης, στην καρτέλα πωλήσεων προκύπτουν οι καταχωρήσεις και των τριών ΑΠΥ.

ιε) Για τον: εσφαλμένα φέρεται από τον έλεγχο ότι δεν έχει εκδοθεί σχετικό παραστατικό. Επ' αυτού προσκομίστηκε με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 1.170 ευρώ, η οποία έχει εκδοθεί για την κηδεία του, όπως προκύπτει και από το σώμα του παραστατικού.

ιστ) Για τους, και ορθώς δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό από την επιχείρησή της.

Η στο πλαίσιο του κοινωνικού της σκοπού ανέλαβε αποκλειστικά και μόνο τη δωρεάν μεταφορά των εν λόγω απόρων αποβιωσάντων στα Κοιμητήρια του, όπου και εκδόθηκαν πράξεις για δωρεάν παραχώρηση χώρου ταφής λόγω απορίας από την αρμόδια υπηρεσία, όπως προκύπτει και από το προσκομισθέν με την ανωτέρω Έκθεση Απόψεων υπ' αριθ. έγγραφο του του

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, επισημαίνουμε τα εξής:

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

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

Επειδή, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμοδίου Υφυπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, περιέχονται στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (νυν Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής των Δημοσίων Εσόδων) αρμοδιότητες που κατά την κείμενη νομοθεσία ασκούνται από τον Υπουργό Οικονομικών ή τον αρμόδιο Υφυπουργό ή τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών, εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων τους, σχετικά με την οργάνωση και άσκηση της φορολογικής διοίκησης, την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που άπτεται της είσπραξης εσόδων, καθώς και την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου των υπαγόμενων

στην αρμοδιότητά του οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών και των υπαλλήλων τους. Μεταξύ των αρμοδιοτήτων αυτών συμπεριλαμβάνεται και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών.(Δ6Α 1015212ΕΞ2013 – ΦΕΚ 130Β΄/28-1-2013).

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

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **23 του Ν.4174/2013** «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης,

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε

άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **24 του Ν.4174/2013** «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» ορίζεται ότι :

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 1 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας». Στο άρθρο 3 παρ. 1, 2, 5, 8 και 9 ορίζεται ότι: «1. 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. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ΄ χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α΄ και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β΄. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16. 9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014». Στο άρθρο 5 παρ. 1, 2, 5, 6, 7, 10 και 14 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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 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. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. **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. **6.** Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. **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. **14.** Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. Στο άρθρο 7 παρ. 1 και 3, 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. **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.** Στο άρθρο 12 παρ. 1, 3 και 7 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. **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. **7.** Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες

καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα».

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

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

Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη εγκύκλιο Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκύκλιου Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985,να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.

3. Ενόψει των ανωτέρω, ο τρόπος της απόδειξης και επομένως η «αποδοχή» ή μη των εν λόγω δαπανών από τους σχετικούς φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα δικής σας αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, εφόσον σε αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ. 1139484/2521/Α0012/14-2-1995)[ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ.4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα, αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ. 7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (Εγκ. Σ. 430/34/ΠΟΛ. 48/9-2-1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ.6.1.1, σελ. 332].

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό

γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που θα μπορούσε να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο έλεγχος ασχολήθηκε αποκλειστικά με την επεξεργασία των διαπιστώσεων που προέκυψαν από τη συνημμένη σε αυτήν Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4172/2013) της, που θεωρήθηκε στις Τόσο η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. όσο και η από Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4172/2013) της χαρακτηρίζονται από ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνουν πλήρως τις διαπιστώσεις του ελέγχου που οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Πιο συγκεκριμένα, στην από Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4172/2013) της, στην ενότητα «7 Διαπιστώσεις του Ελέγχου» αναφέρονται αναλυτικά τα βήματα που ακολουθηθήκαν (Αντιπαραβολικός έλεγχος εκδοθέντων Α.Π.Υ. και των ληφθέντων στοιχείων από αρμόδιους Δήμους / Τμήματα Διαχ/σης Κοιμητηρίων – Έλεγχος Δαπανών για λογαριασμό του πελάτη) βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, οι περιπτώσεις που αναφέρονται στον τρίτο ισχυρισμό είναι οι ίδιες με αυτές που είχαν εκτεθεί με το υπ. αριθ. πρωτ. Υπόμνημα και το υπ. αριθ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την, το οποίο περιελάμβανε της

απόψεις της σχετικά με το υπ. αριθ. και με το υπ. αριθ. Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων που είχε παραλάβει από την προαναφερόμενη υπηρεσία. Η στην ενότητα «8.3 Κρίση του Ελέγχου επί των απόψεων της ελεγχόμενης επιχείρησης(επί της ουσίας της υπόθεσης)» της από Πληροφοριακής Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 & Ν.4172/2013) της, απάντησε τεκμηριωμένα σε κάθε μία από τις παρατηρήσεις της προσφεύγουσας και όπου ήταν δυνατό έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο σχετικά με τις προαναφερόμενες παρατηρήσεις και την άρτια απάντηση της δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας. Πέραν τούτου, οι περιπτώσεις (α) έως και (δ) που αναφέρονται στον τρίτο ισχυρισμό σχετίζονται με τελετές του έτους 2013, χωρίς συνάμα να υφίσταται προσβαλλόμενη πράξη για το έτος αυτό (2013).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων: 1) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, 2) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, 3) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, 4) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, και 5) με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014	
Χρεωστικό ποσό φόρου	24.201,06
Πρόστιμο ανακρίβειας	7.260,32
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.461,38

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής

περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015	
Χρεωστικό ποσό φόρου	26.954,77
Πρόστιμο ανακρίβειας	13.477,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.432,16

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου / Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016	
Διαφορά (μείωση) Ζημίας	16.941,47
Χρεωστικό ποσό φόρου	0,00
Πρόστιμο ανακρίβειας	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου / Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	
Διαφορά (μείωση) Ζημίας	17.270,50
Χρεωστικό ποσό φόρου	0,00
Πρόστιμο ανακρίβειας	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	
Διαφορά (μείωση) Ζημίας	9.357,55
Χρεωστικό ποσό φόρου	0,00
Πρόστιμο ανακρίβειας	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ο Προϊστάμενος

**Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.