



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-04-2021

Αριθμός απόφασης: 1147

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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

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

4. Την αρ. Α. 1049/5-3-2021 «παράταση των προθεσμιών της παρ.4 του άρθρου έκτου της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α'75)», με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5.Την με ημερομηνία κατάθεσης-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά **α)** Της υπ' αρ.-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, **β)** Της υπ' αρ 1.....2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και **γ)** Της υπ' αρ-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας 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 της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 την υπ' αρ-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού **ποσού 9.000,00€**, λόγω: **α)** ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε 29 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 5.614,16 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 729,84 ευρώ και **β)** λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε 7 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 2.558,41 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 332,59 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, και 6 του Κ.Φ.Α.Σ.

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν το πρόστιμο του άρθ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013, ήτοι: $36 \times 250,00 = 9.000,00\text{€}$,

-Με την υπ' αρ.-**2020** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της . Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013 συνολικού **ποσού 6.000,00 €**, λόγω: **α)** ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε 12 περιπτώσεις έως 19/7/2015 συνολικής αξίας **1.600,00** ευρώ (καθαρής αξίας ποσό 1.415,93 ευρώ πλέον φ.π.α.13% ύψους 184,07 ευρώ), και σε 7 περιπτώσεις από 20/7/2015 έως 16/10/2015 συνολικής αξίας **1.530,00** ευρώ (καθαρής αξίας ποσό 1.243,90 ευρώ πλέον φ.π.α.23% ύψους 286,10 ευρώ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π. και **β)** λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε 5 περιπτώσεις έως 19/7/2015, συνολικής αξίας **2.268,00** ευρώ (καθαρής αξίας ποσό 2.007,08 ευρώ πλέον φ.π.α.13% ύψους 260,92 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π.
Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν το πρόστιμο του άρθ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013, ήτοι: $24 \times 250,00 = 6.000,00 \text{€}$,

-Με την υπ' αρ.-**2020** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013, του φορολογικού έτους 2015 (από 17/10/2015 έως 31/12/2015) Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού **ποσού 250,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε 2 περιπτώσεις για πράξεις που επιβαρύνονται με φ.π.α., συνολικής καθαρής αξίας 203,25 ευρώ και πλέον φ.π.α 23% ύψους 46,75 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π. που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013, ήτοι: 250,00 ευρώ ($46,75 \times 50\% = 23,38$ ευρώ, μικρότερο των 250,00 ευρώ).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από την . Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου και επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με ΑΦΜ:..... και αντικείμενο εργασιών «Γραφείο Τελετών», από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Στις/2019 οι ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)πραγματοποίησαν επιτόπιο έλεγχο στην έδρα του προσφεύγοντα, επί της οδού αρ..... στη Στη συνέχεια οι ελεγκτές επέδωσαν νόμιμα στον προσφεύγοντα πρόσκληση, για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία για το χρονικό διάστημα από 01-01-2013 έως 10-11-2015, τα παραστατικά δαπανών για λογαριασμό του πελάτη, δικαιολογητικά πληρωμών των Α.Π.Υ. και αντίγραφα της κίνησης τραπεζικού λογαριασμού που είναι συνδεδεμένος με το pos.

Στις-2019 προσκομίσθηκαν τα ζητηθέντα στοιχεία στον έλεγχο: ήτοι εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων-εξόδων από 01-01-2013 έως 31-10-2015, οι εκδοθείσες Α.Π.Υ. για το ίδιο διάστημα, παραστατικά δαπανών-αγορών, για την παραλαβή των οποίων συντάχθηκε η με αρ.πρωτ./2019 έκθεση κατάσχεσης, κατόπιν της με αρ...../2019 εντολής ελέγχου.

Για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων εκδόθηκε η με αρ./2019 εντολή ελέγχου. Στο πλαίσιο του ελέγχου ο προσφεύγων παρείχε στον έλεγχο στοιχεία από τις κηδείες που

πραγματοποίησε στα Κοιμητήρια» στο Δήμο, προσκομίζοντας τα με αρ.πρωτ...../12-03-2019 και/15-03-2019 έγγραφα από το Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων του Δήμου, για το σύνολο των κηδειών που πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα στα έτη 2013, 2014 και 2015.

Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, καθώς και των στοιχείων του Δήμου.....- Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

Α) Για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 31/12/2014 α) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε 29 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 5.614,16 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 729,84 ευρώ και **β)** μη έκδοση Α.Π.Υ. σε 7 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 2.558,41 ευρώ, πλέον φ.π.α. 13% 332,59 ευρώ, (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ.6, 8 στην από 06-10-2020 έκθεση ελέγχου (Κ.Φ.Α.Σ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, και 6 του Κ.Φ.Α.Σ.

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν το πρόστιμο του άρθ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013, ήτοι: $36 \times 250,00 = 9.000,00\text{€}$,

Β) Για το φορολογικό έτος 2015 α) ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε 12 περιπτώσεις έως 19/7/2015 συνολικής αξίας **1.600,00** ευρώ (καθαρής αξίας ύψους 1.415,93 ευρώ πλέον φ.π.α.13% ύψους 184,07 ευρώ), και σε 7 περιπτώσεις από 20/7/2015 έως 16/10/2015 συνολικής αξίας **1.530,00** ευρώ (καθαρής αξίας ύψους 1.243,90 ευρώ πλέον φ.π.α.23% ύψους 286,10 ευρώ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π. και **β)** μη έκδοση Α.Π.Υ. σε 5 περιπτώσεις από 01/01/2015 έως 19/7/2015, συνολικής αξίας **2.268,00** ευρώ (καθαρής αξίας ύψους 2.007,08 ευρώ πλέον φ.π.α.13% ύψους 260,92 ευρώ), (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ.7, 8 στην από 06-10-2020 έκθεση ελέγχου (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π.

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν το πρόστιμο του άρθ.54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013, ήτοι: $24 \times 250,00 = 6.000,00\text{€}$,

Γ) Για το φορολογικό έτος 2015 (από 17/10/2015-έως 31/12/2015), ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. σε 2 περιπτώσεις για πράξεις που επιβαρύνονται με φ.π.α., συνολικής καθαρής αξίας 203,25 ευρώ και πλέον φ.π.α 23% συνολικού ποσού 46,75 ευρώ,), (όπως αναλυτικά αναφέρονται στη σελ.7 στην από 06-10-2020 έκθεση ελέγχου (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,12 & 13 των Ε.Λ.Π. που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013, ήτοι: 250,00 ευρώ ($46,75 \times 50\% = 23,38$ ευρώ, μικρότερο των 250,00 ευρώ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Δεν υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων φορολογικών στοιχείων δαπανών που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του πελάτη, καθώς δεν απορρέει από καμία νομοθετική διάταξη του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

2. 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.

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

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της

πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

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

Επειδή, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμοδίου Υφυπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, περιέρχονται 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).

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την

υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, η υποπαράγραφος Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων (Κ.Φ.Α.Σ.) του **ν. 4093/2012**, όπως ίσχυε έως 31/12/2014,, προέβλεπε στην παράγραφο 1 του **άρθρου 1**, ότι : « Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.» Στην παράγραφο 1 του **άρθρου 2**, ότι : «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.» Στην παράγραφο 1 του **άρθρου 7**, ότι : « Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. Στις παραγράφους 7 και 8 του **άρθρου 6**, ότι : «7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση. Εξαιρετικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο (παραγγελιοδόχο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου (παραγγελέα), εκδίδεται

εκκαθάριση κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάρητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου. Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμηθειών), που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, δύναται ο λήπτης των υπηρεσιών, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων με την προϋπόθεση, ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο». Στην παράγραφο 5 του **άρθρου 9**, ότι : «Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, περαιτέρω, ο **v.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 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 σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ. 1139484/2521/Α0012/14-2-1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαϊτης, 2011, Θ.4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα, αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ. 7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (Εγκ. Σ. 430/34/ΠΟΛ. 48/9-2-1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. 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, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – κατ’άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 – παραδείγματα – εφαρμογές – σχόλια – Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων εξέδωσε Α.Π.Υ., στις οποίες ανέγραφε την αμοιβή του και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών του, δίχως να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους, χωρίς την άμεση ή έμμεση συμμετοχή του, ως προς τις συγκεκριμένες παροχές που περιήλθαν στις τιμολογήσεις του.

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και 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 αυτόν είτε από τρίτους κάθε συναλλαγή και γεγονός που τον 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, τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4093/2012, όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του νεότερου νόμου 4308/2014.

Επειδή, 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., 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 2014-2015 και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία.

Επειδή, στην από ...-2020 έκθεση της ΥΕΔΔΕ αναφέρεται η σύγκριση των εκδοθέντων από την επιχείρηση του προσφεύγοντα Α.Π.Υ., των στοιχείων από το Αυτοτελές τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων του Δήμου Θεσσαλονίκης σχετικά με το σύνολο των κηδεϊών 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-2020 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, εκτός του φορολογικού έτους 2015 (περιόδου 01.01.2015 - 17.10.2015), όπου στην με αρ.-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α ν.4174/2013 περιλαμβάνεται η επιβολή προστίμου του αρθ. 58Α του Ν. 4174/2013, ήτοι: 250,00 ευρώ που δεν ισχύει, ως κύρωση κατά το χρόνο που ανάγεται, όπου για την εν λόγω περίοδο το επιβαλλόμενο πρόστιμο ανέρχονταν στο 50% του μη αποδοθέντος Φ.Π.Α. (**46,75 x 50%= 23,38 ευρώ**).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α § 1 του Ν.4174/13(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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.

Επειδή, η παρ.1 του άρθρου 58Α αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και σύμφωνα την παρ.3 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου ισχύει από τις 25.7.2016 και μετά ορίζεται ότι: 1.. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας. 4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, ο χρόνος έναρξης εφαρμογής των διατάξεων επιβολής προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 51 του Ν.4410/16, εφαρμόζονται 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, ήτοι από τις 25.7.2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις που ο χρόνος διάπραξής τους είναι προγενέστερος της ημερομηνίας αυτής και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο.

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή εσφαλμένα καταλόγισε στον προσφεύγοντα το πρόστιμο ύψους 250,00 ευρώ για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015-έως 31/12/2015, (το οποίο τυγχάνει εφαρμογής από τις 25.7.2016), αντί του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) 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 ήτοι: **46,75 x 50%= 23,38 ευρώ**.

Για τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης-**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση: **α)** Της υπ' αρ.-**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, **β)** Της υπ' αρ.-**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και την τροποποίηση της υπ' αρ.-**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 58Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Η υπ' αρ-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.000,00	9.000,00

2) Η υπ' αρ-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 16/10/2015.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.000,00	6.000,00

3) Η υπ' αρ-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 58^Α παρ.1 του Ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 17/10/2015 – 31/12/2015.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00	23,38

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ 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.