



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2763

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ. Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «δραστηριότητες γραφείων κηδειών», με έδρα στην οδός

Τ.Κ., κατά:

α) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018,
γ) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019,
δ) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020,
ε) της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021,
στ) της υπ' αριθμ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρίπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση,
5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Τρίπολης.
7.Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 4.000,00 € λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν.3842/2010, όπως έχει αντικατασταθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016, σε σαράντα (40) περιπτώσεις, που συνιστούν διαδικαστικές παραβάσεις της περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.
- Με τη με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 6.500,00 € λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν 3842/2010, όπως έχει αντικατασταθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις, που συνιστούν διαδικαστικές παραβάσεις της περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.
- Με τη με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν.3842/2010, όπως έχει αντικατασταθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016, σε πέντε (5) περιπτώσεις, που συνιστούν διαδικαστικές παραβάσεις της περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 54

του Ν.4174/2013 και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

- Με τη με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 800,00 € λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν.3842/2010, όπως έχει αντικατασταθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν 4446/2016, σε οκτώ (8) περιπτώσεις, που συνιστούν διαδικαστικές παραβάσεις της περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

- Με τη με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 300,00 € λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.3 του Ν.3842/2010, όπως έχει αντικατασταθεί και ισχύει με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016, σε τρεις (3) περιπτώσεις, που συνιστούν διαδικαστικές παραβάσεις της περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. θ' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

- Με τη με αριθμό/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα:

1) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, πρόστιμο ποσού 7.216,88€, λόγω ανακριβούς έκδοσης εκατόν σαράντα τεσσάρων (144) παραστατικών καθαρής αξίας 61.376,05€ πλέον ΦΠΑ 14.433,75€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει, (ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του αναλογούντος ΦΠΑ των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων).

2) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017, πρόστιμο ποσού 7.014,38€, λόγω ανακριβούς έκδοσης εκατόν εξήντα (160) παραστατικών καθαρής αξίας 58.452,32€ πλέον ΦΠΑ 14.028,77€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, (ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του αναλογούντος ΦΠΑ των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων).

3) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018, πρόστιμο ποσού 5.775,49€, λόγω ανακριβούς έκδοσης εκατόν σαράντα πέντε (145) παραστατικών καθαρής αξίας 48.129,03€ πλέον ΦΠΑ 11.550,97€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει, (ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του αναλογούντος ΦΠΑ των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων).

4) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 31/12/2019, πρόστιμο ποσού 2.804,03€, λόγω ανακριβούς έκδοσης εβδομήντα εννέα (79) παραστατικών καθαρής αξίας 23.366,94€ πλέον ΦΠΑ 5,608,06€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει, (ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% του αναλογούντος ΦΠΑ των ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων).

Οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου εδράζονται επί της από 03/03/2022 έκθεσης ελέγχου -επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ/2021 εντολής ελέγχου.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2016:

Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής των υπηρεσιών, για την τέλεση κηδειών σε εκατόν σαράντα τέσσερις (144) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 75.809,80 € (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 61.376,05 €, ΦΠΑ 14.433,75 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα:

είχε ολοκληρώσει την παροχή υπηρεσιών κηδείας σε εκατόν σαράντα τέσσερις (144) πελάτες της, συνολικής αξίας με ΦΠΑ 151.730,00 € και για τις οποίες είχε εκδώσει, με την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολική αμοιβή γραφείου με ΦΠΑ 70.160,00 € και για δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη συνολικής αξίας με ΦΠΑ 81.570,00 €, για τις οποίες δαπάνες ο ελεγχόμενος προσκόμισε παραστατικά για εβδομήντα πέντε (75) περιπτώσεις συνολικής αξίας 5.760,20 €, συνεπώς αποδείχθηκε εν μέρει η ύπαρξη και καταβολή τους και ως εκ τούτου το υπόλοιπο ποσό αυτών 75.809,80 € (81.570,00 € - 5.760,20 €) δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη αλλά θεωρήθηκε ως αμοιβή του γραφείου.

Φορολογικό έτος 2017:

1) Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής των υπηρεσιών, για την τέλεση κηδειών σε εκατόν εξήντα (160) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 72.482,00 € (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 58.453,23 €, ΦΠΑ 14.028,77 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα:

είχε ολοκληρώσει την παροχή υπηρεσιών κηδείας σε εκατόν εξήντα (160) πελάτες της, συνολικής αξίας με ΦΠΑ 163.732,00 € και για τις οποίες είχε εκδώσει, με την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολική αμοιβή γραφείου με ΦΠΑ 84.170,00 € και για δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη συνολικής αξίας με ΦΠΑ 79.562,00 €, για τις οποίες δαπάνες ο ελεγχόμενος προσκόμισε παραστατικά για ενενήντα δύο (92) περιπτώσεις συνολικής αξίας 7.080,00 €, συνεπώς αποδείχθηκε εν μέρει η ύπαρξη και καταβολή τους και ως εκ τούτου το υπόλοιπο ποσό αυτών 72.482,00 € (79.562,00 € - 7.080,00 €) δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη αλλά θεωρήθηκε ως αμοιβή του γραφείου.

2) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 όπως ισχύει, σε σαράντα (40) περιπτώσεις, ήτοι δεν έχει εισπράξει από τους λήπτες σε σαράντα (40) φορολογικά στοιχεία εσόδου, συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, τις

αντίστοιχες αμοιβές αποκλειστικώς μέσω τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και με επιταγές.

Φορολογικό έτος 2018:

1) Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής των υπηρεσιών, για την τέλεση κηδειών σε εκατόν σαράντα πέντε (145) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 59.680,00 € (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 48.129,03 €, ΦΠΑ 11.550,97 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα:

είχε ολοκληρώσει την παροχή υπηρεσιών κηδείας σε εκατόν σαράντα πέντε (145) πελάτες της, συνολικής αξίας με ΦΠΑ 150.820,00 € και για τις οποίες είχε εκδώσει, με την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολική αμοιβή γραφείου με ΦΠΑ 86.770,00 € και για δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη συνολικής αξίας με ΦΠΑ 64.050,00 €, για τις οποίες δαπάνες ο ελεγχόμενος προσκόμισε παραστατικά για πενήντα έξι (56) περιπτώσεις συνολικής αξίας 4.370,00 €, συνεπώς αποδείχθηκε εν μέρει η ύπαρξη και καταβολή τους και ως εκ τούτου το υπόλοιπο ποσό αυτών 59.680,00 € (64.050,00 € - 4.370,00 €) δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη αλλά θεωρήθηκε ως αμοιβή του γραφείου.

2) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 όπως ισχύει, σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις, ήτοι δεν έχει εισπράξει από τους λήπτες σε εξήντα πέντε (65) φορολογικά στοιχεία εσόδου, συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, τις αντίστοιχες αμοιβές αποκλειστικώς μέσω τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και με επιταγές.

Φορολογικό έτος 2019:

1) Ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής των υπηρεσιών, για την τέλεση κηδειών σε εβδομήντα εννέα (79) περιπτώσεις με συνολική αξία ανακρίβειας 28.975,00 € (συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 23.366,94 €, ΦΠΑ 5.608,06 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα:

είχε ολοκληρώσει την παροχή υπηρεσιών κηδείας σε εβδομήντα εννέα (79) πελάτες της, συνολικής αξίας με ΦΠΑ 80.105,00 € και για τις οποίες είχε εκδώσει, με την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, με συνολική αμοιβή γραφείου με ΦΠΑ 47.670,00 € και για δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη συνολικής αξίας με ΦΠΑ 32.435,00 €, για τις οποίες δαπάνες ο ελεγχόμενος προσκόμισε παραστατικά για σαράντα τέσσερις (44) περιπτώσεις συνολικής αξίας 3.460,00 €, συνεπώς αποδείχθηκε εν μέρει η ύπαρξη και καταβολή τους και ως εκ τούτου το υπόλοιπο ποσό αυτών 28.975,00€ (32.435,00 € - 3.460,00 €) δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη αλλά θεωρήθηκε ως αμοιβή του γραφείου.

2) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 όπως ισχύει, σε πέντε (5) περιπτώσεις, ήτοι δεν έχει εισπράξει από τους λήπτες σε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία εσόδου, συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, τις αντίστοιχες αμοιβές

αποκλειστικώς μέσω τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και με επιταγές.

Φορολογικό έτος 2020:

Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 όπως ισχύει, σε οκτώ (8) περιπτώσεις, ήτοι δεν έχει εισπράξει από τους λήπτες σε οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία εσόδου, συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, τις αντίστοιχες αμοιβές αποκλειστικώς μέσω τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και με επιταγές.

Φορολογικό έτος 2021:

Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 όπως ισχύει, σε τρεις (3) περιπτώσεις, ήτοι δεν έχει εισπράξει από τους λήπτες σε τρία (3) φορολογικά στοιχεία εσόδου, συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, τις αντίστοιχες αμοιβές αποκλειστικώς μέσω τράπεζας, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και με επιταγές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι η φορολογική αρχή έσφαλε που δεν αναγνώρισε στην ατομική του επιχείρηση τις δαπάνες οι οποίες έγιναν με εντολή και για λογαριασμό των πελατών του γραφείου του και αντιθέτως τα σχετικά ποσά θεωρήθηκαν αμοιβές της επιχείρησης, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν παραστατικά.

Επιπλέον ισχυρίζεται:

α) ότι η επιχείρηση του ως όφειλε, καταχωρούσε τις δαπάνες που πραγματοποιούνταν για λογαριασμό των πελατών (π.χ. δικαιώματα νεκροταφείου, ταφής, έξοδα αίθουσας δεξιώσεων, στολισμού ναού κ.ά.) στα εκάστοτε στοιχεία εσόδου και παρέδιδε τα σχετικά παραστατικά στους συγγενείς του θανόντος, χωρίς να διαφυλάσσει φωτοτυπικά αντίγραφα αυτών.

β) ότι βάσει των φορολογικών διατάξεων που διέπουν τη λειτουργία των γραφείων τελετών δεν προκύπτει ρητή υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους.

γ) υπάρχουν περιπτώσεις δαπανών που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του πελάτη, για τις οποίες δεν εκδίδονται παραστατικά, όπως για παράδειγμα φιλοδωρήματα προς την εκκλησία, τους ιερείς και τους ψάλτες.

δ) η πλειοψηφία των περιπτώσεων μη εξόφλησης από τους λήπτες φορολογικών στοιχείων άνω των 500,00 € με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, αφορά δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό των πελατών για τις οποίες δεν προβλέπονται παραστατικά (φιλοδωρήματα) και όχι αμοιβές από παρεχόμενες υπηρεσίες του γραφείου.

ε) με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάζεται η βασική αρχή (του Δημοσίου Δικαίου) της δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη έναντι της Διοικήσεως.

στ) η τυχόν μη ακύρωση των επιβληθέντων προστίμων θα του επιφέρει ανεπανόρθωτη ζημία και βλάβη.

Όσον αφορά τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016, και ισχύει από 22-12-2016, " 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, στην περίπτωση ιζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την περίπτωση α της παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017 και ισχύει από 07-06-2017, 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).".

Επειδή, στην περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την περίπτωση β της παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017 και ισχύει από 07-06-2017, ορίζεται ότι "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, η υποχρέωση για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αξίας πεντακοσίων ευρώ (500,00€) και άνω, με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, θεσπίσθηκε ήδη από την 22-12-2016 με την παράγραφο 2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016, η οποία αντικατέστησε την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010, χωρίς εντούτοις να προβλέπεται κύρωση στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) μέχρι την 06-06-2017.

Επειδή, στους πίνακες που αποτυπώνονται στην από 03/03/2022 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Πάτρας για τα φορολογικά έτη 2017-2021, προκύπτουν αναλυτικά, σε ιδιαίτερες στήλες οι εκδοθείσες Α.Π.Υ. τόσο με τη συνολική τους αξία, όσο και με τις επιμέρους αξίες των «παροχών γραφείου» και των «δαπανών για λογαριασμό του πελάτη». Επιπλέον, απεικονίζεται τελικά σε ποιες η εξόφλησή τους από τους πελάτες του γραφείου τελετών, έγινε με τραπεζική συναλλαγή και σε ποιες όχι, λαμβάνοντας υπόψη κάθε φορά τη συνολική αξία της εκδοθείσας Α.Π.Υ., ανεξαρτήτως με το

ποιο ποσό αφορά αμοιβή του γραφείου και ποιο δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, που ούτως ή άλλως αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκαν σαράντα (40) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που δεν εξοφλήθηκαν από τους λήπτες τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, για το φορολογικό έτος 2018 εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2019 πέντε (5) περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2020 οκτώ (8) περιπτώσεις και για το φορολογικό έτος 2021 τρεις (3) περιπτώσεις. Συνεπώς το επιχείρημα του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω περιπτώσεις μη εξόφλησης από τους λήπτες φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 500,00 € με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, αφορά δαπάνες που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, για τις οποίες δεν προβλέπονται παραστατικά (φιλοδωρήματα που δίδονται από τους συγγενείς, στην μνήμη του θανόντος, προς την εκκλησία, τους ιερείς, τους ψάλτες και νεωκόρους), είναι αβάσιμο.

Όσον αφορά την ανακριβή έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, λόγω μη διαφύλαξης-επίδειξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδόθηκαν για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες για λογαριασμό των πελατών του γραφείου.

Επειδή, στην 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 Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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, στην παράγραφο 12 του άρθρου 3 του Ν 4308/2014, ορίζεται το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, όπου καταχωρούνται:

" α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος."

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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 εύλογου 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 σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.

2. 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 [...]

6 Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

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 [...]

11. 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, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) "Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....., β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.... "

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, 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 1079725ΕΕΕ 2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15^η) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ.4943/29.04.2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Με την εγκύκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών του θανόντος κ.λπ.), 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, σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης (εγκύκλιοι Ε.9053 Πολ.89/15-5-1985 και Σ.430/31/Πολ.48/9-2-1988), οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η έκδοση των στοιχείων αυτών στο όνομα των πελατών τους.

Επειδή, για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι,

για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ. 1139484/2521/Α0012/14.2.1995) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 4.7.9, σελ. 279], διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα αλλά αντιθέτως θα θεωρούνται ως αμοιβή του γραφείου [ΚΦΑΣ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2013, Θ.7.78, σελ. 740]. Οι δαπάνες αυτές, θεωρείται ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα βιβλία από τις επιχειρήσεις αυτές. (εγκ.Σ.430/34/ΠΟΛ.48/9.2.1988) [ΚΒΣ Ανάλυση & Ερμηνεία, Ευθ. Σαίτης, 2011, Θ. 6.1.1, σελ. 332].

Επειδή, 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, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α του Ν.4174/2013 " 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, 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, σύμφωνα με την από 03/03/2022 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), από την επεξεργασία των ληφθέντων-προσκομισθέντων δικαιολογητικών που αφορούσαν δαπάνες για λογαριασμό πελατών, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος ανέγραφε επί εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δαπάνες για λογαριασμό των πελατών της, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν πως αυτές πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της ως εξής: φορολογικό έτος 2016 σε εκατόν σαράντα τέσσερις (144) περιπτώσεις, φορολογικό έτος 2017 σε εκατόν εξήντα (160) περιπτώσεις, φορολογικό έτος 2018 σε εκατόν σαράντα πέντε (145) περιπτώσεις και φορολογικό έτος 2019 σε εβδομήντα εννέα (79) περιπτώσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του Ν.4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων, δεν προσκόμισε, κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και κατά το στάδιο της εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο ή δικαιολογητικό προς απόδειξη του ισχυρισμού του, ότι οι αμοιβές που είχε λάβει αποτελούν «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη».

Επειδή, η υποχρέωση του προσφεύγοντα για την τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και τη διασφάλιση της ύπαρξης αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας για κάθε συναλλαγή, έτσι ώστε να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, απορρέει ευθέως από τις διατάξεις του Ν 4308/2014.

Επειδή, από την επεξεργασία των στοιχείων που κατασχέθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με την υπ' αριθμ./2021 έκθεση κατάσχεσης, διαπιστώθηκε ότι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, ο προσφεύγων εισέπραξε δαπάνες, που ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του. Ωστόσο, δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του και συνεπώς δεν αποτελούν αμοιβή.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό περί παραβίασης της βασικής αρχής της δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη έναντι της Διοικήσεως.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, δεν παραβιάστηκε η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε η Διοίκηση να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 13-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>
Υπ' αριθμ/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2017	4.000,00 €	4.000,00 €
Υπ' αριθμ/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2018	6.500,00 €	6.500,00 €
Υπ' αριθμ/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2019	500,00 €	500,00 €
Υπ' αριθμ/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2020	800,00 €	800,00 €

Υπ' αριθμ/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2021	300,00 €	300,00 €
Υπ' αριθμ,/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2016	7.216,88 €	7.216,88 €
Υπ' αριθμ,/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2017	7.014,38 €	7.014,38 €
Υπ' αριθμ,/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2018	5.775,49 €	5.775,49 €
Υπ' αριθμ,/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58 ^α του Ν 4174/2013 Φορολογικό έτος 2019	2.804,03 €	2.804,03 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.