



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**



Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604565

Καλλιθέα, 02/05/2023

Αριθμός Απόφασης:1068

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής». ΚΚΚΚΚΚΚΚΚΚΚΚ

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά των:

- υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 10065,29 ευρώ.

- υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 5027,41 ευρώ.

- υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 10161,81 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 15664,92 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 1530,77 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 160,65 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 39900,00 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 17400,00 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 33200,00 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 39400,00 ευρώ.
  - υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας ποσού 8100,00 ευρώ.
- και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... που 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:

**1.** Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **10.065,29 €** για ανακριβή έκδοση διακοσίων ενενήντα επτά (297) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας **52.004,00 €** (συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας ....., πλέον Φ.Π.Α 24% **10.065,29 €**) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5

του ιδίου νόμου. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ όπως ισχύει μετά τον Ν. 4337/15. (ΦΠΑ 10.065,29€ \* 50 % = 5.032,65€ ) .

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό Πρόστιμο 10.065,29€ ΛΟΓΩ ΥΠΟΤΡΟΠΗΣ (αριθμ. πραξ.....)

2. Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 5.027,41 € για ανακριβή έκδοση εκατόν σαράντα έξι (146) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών , με συνολικό ποσό ανακρίβειας 25.975,00€ (συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 20.947,59€, πλέον Φ.Π.Α 24% 5.027,41€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ιδίου νόμου .Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ όπως ισχύει μετά τον Ν. 4337/15. (ΦΠΑ 5.027,41€ \* 50 % = 2.513,71€ )

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό Πρόστιμο 5.027,41€ ΛΟΓΩ ΥΠΟΤΡΟΠΗΣ (αριθμ. πραξ..... )

3. Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2016 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 10.161,81 € για ανακριβής έκδοση τριακοσίων επτά (307) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 53.301.00€ (συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 43.139,19€, πλέον Φ.Π.Α 23% και 24% 10.161,81€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ιδίου νόμου .Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ όπως ισχύει μετά τον Ν. 4337/15. ( ΦΠΑ 10.161,81€ \* 50 % = 5.081,91€ ) .

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό Πρόστιμο 10.161,81€ ΛΟΓΩ ΥΠΟΤΡΟΠΗΣ (αριθμ. πραξ..... ) .

4. Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 15.664,92 € για ανακριβή έκδοση τριακοσίων πενήντα δύο (352) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών , με συνολικό ποσό ανακρίβειας 80.935,40€ (συνολικής καθαρής αποκρυβείσας αξίας 65.270,48€, πλέον Φ.Π.Α 24% 15.664,92€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5

του ιδίου νόμου .Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ όπως ισχύει μετά τον Ν. 4337/15. ( ΦΠΑ 15.664,92€ \* 50% = 7.832,46€)

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό Πρόστιμο 15.664,92 € ΛΟΓΩ ΥΠΟΤΡΟΠΗΣ (αριθμ. πραξ.....).

5. Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 1.530,77 € για ανακριβή έκδοση εβδομήντα μιάς (71) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών , με συνολικό ποσό ανακρίβειας 7.909,00€ (συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 6.378,23€, πλέον Φ.Π.Α 24% 1.530,77€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ιδίου νόμου .Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ όπως ισχύει μετά τον Ν. 4337/15. ( ΦΠΑ 1.530,77€ \* 50 % = 765,39€ )

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό Πρόστιμο 1.530,77 ΛΟΓΩ ΥΠΟΤΡΟΠΗΣ (αριθμ. πραξ..... )

6. Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58Α ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2021 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 160,65 € για ανακριβή έκδοση τεσσάρων (4) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 830,00€ (συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 669,35€, πλέον Φ.Π.Α 24% 160,65€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ιδίου νόμου .Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ όπως ισχύει μετά τον Ν. 4337/15. ( ΦΠΑ 160,65€ \* 50 % = 80,33€

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό Πρόστιμο 160,65€ ΛΟΓΩ ΥΠΟΤΡΟΠΗΣ (αριθμ. πραξ.....)

7. Με την υπ αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ , για το φορολογικό έτος 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 39.900,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκε από τους λήπτες του ( ιδιώτες – αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών ) για τριακοσία ενενήντα εννέα (399) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι

περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού , όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 20 παρ 3 του Ν. 3842/2010 ( αρθ. 54 παρ. 1 περ. ιζ του Ν. 4174/13 ) όπως προστέθηκε με την περιπτ. α΄ της παραγρ. 4 του αρθρ. 12 του Ν. **4474/07-06-2017** , και τιμωρείται με το άρθρου 54 παρ. 2 περ. θ του ΚΦΔ

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **399 \* 100,00€ = 39.900,00 €**.

**8.** Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **17.400,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκε από τους λήπτες του ( ιδιώτες – αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών ) για **εκατόν εβδομήντα τεσσάρων (174)** φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού , όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 20 παρ 3 του Ν. 3842/2010 ( αρθ. 54 παρ. 1 περ. ιζ του Ν. 4174/13 ) όπως προστέθηκε με την περιπτ. α΄ της παραγρ. 4 του αρθρ. 12 του Ν. **4474/07-06-2017** , και τιμωρείται με το άρθρου 54 παρ. 2 περ. θ του ΚΦΔ

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **174 \* 100,00€ = 17.400,00€**

**9.** Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **33.200,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκε από τους λήπτες του ( ιδιώτες – αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών ) για **τριακοσία τριάντα δύο (332)** φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού , όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 20 παρ 3 του Ν. 3842/2010 ( αρθ. 54 παρ. 1 περ. ιζ του Ν. 4174/13 ) όπως προστέθηκε με την περιπτ. α΄ της παραγρ. 4 του αρθρ. 12 του Ν. **4474/07-06-2017** , και τιμωρείται με το άρθρου 54 παρ. 2 περ. θ του ΚΦΔ

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **332 \* 100,00€ = 33.200,00 €**

**10.** Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **τριάντα εννέα**

**χιλιάδες τετρακόσια ευρώ (39.400,00)** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκε από τους λήπτες του ( ιδιώτες – αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών ) για **τριακόσια ενενήντα τεσσάρων (394)** φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού , όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 20 παρ 3 του Ν. 3842/2010 ( αρθ. 54 παρ. 1 περ. ιζ του Ν. 4174/13 ) όπως προστέθηκε με την περιπτ. α΄ της παραγρ. 4 του αρθρ. 12 του Ν. 4474/07-06-2017 , και τιμωρείται με το άρθρου 54 παρ. 2 περ. θ του ΚΦΔ

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **394 \* 100,00€ = 39.400,00 €**

**11. Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ,** για το φορολογικό έτος 2021 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **οκτώ χιλιάδες εκατό ευρώ (8.100,00)** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκε από τους λήπτες του ( ιδιώτες – αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών ) για **ογδόντα ένα (81)** φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) ευρώ και άνω, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού , όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρ. 20 παρ 3 του Ν. 3842/2010 ( αρθ. 54 παρ. 1 περ. ιζ του Ν. 4174/13 ) όπως προστέθηκε με την περιπτ. α΄ της παραγρ. 4 του αρθρ. 12 του Ν. 4474/07-06-2017 , και τιμωρείται με το άρθρου 54 παρ. 2 περ. θ του ΚΦΔ

Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο **81 \* 100,00€ = 8.100,00€**

Οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου εδράζονται επί της από ..... Έκθεσης Μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας/Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) . Από τον ως άνω έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με δραστηριότητα «Υπηρεσίες εργολάβου Κηδειών Τελετών Μνημοσύνων» διαπιστώθηκαν τα παρακάτω :

**A.** Η ελεγχόμενη οντότητα στις χρήσεις 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 είχε εκδώσει ανακριβώς τις ανωτέρω **χίλιες-εκατόν-εβδομήντα-ένα (1171)** αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **216.341,40€** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (23% ,24%), σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων υπόκεινται αντίστοιχα σε συντελεστή Φ.Π.Α 23%, 24%, ήτοι η συνολική καθαρή αποκρυσάλαισα

αξία αυτών ανέρχεται σε **174.623,..... €** και ο ΦΠΑ σε **41.718,02 €**».

Ειδικότερα ανά φορολογική περίοδο εξεδόθησαν ανακριβώς οι παρακάτω αποδείξεις παροχής υπηρεσιών:

α) στην φορολογική περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2016, τριακόσιες-εφτά (307) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **53.301,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία **43.139,19 €** πλέον Φ.Π.Α. **10.161,81 €**),

β) στην φορολογική περίοδο 01-01-2017 έως 31-12-2017, τριακόσιες-πενήντα-ένα (351) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **77.029,40 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία **62.120,48 €** πλέον Φ.Π.Α. **14.908,92 €**),

γ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018, διακόσιες-ενενήντα-έξι (296) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **51.682,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία **41.679,03 €** πλέον Φ.Π.Α. **10.002,97 €**),

δ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019, εκατόν-σαράντα-τέσσερις (144) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **25.830,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία **20.830,65 €** πλέον Φ.Π.Α. **4.999,35€**) και

ε) στην φορολογική περίοδο 01-01-2020 έως 31-12-2020, εξήντα-εννέα (69) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **7.669,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία **6.184,68 €** πλέον Φ.Π.Α. **1.484,32 €**).

ζ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2021 έως 31-12-2021, τέσσερις (4) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **830,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυσταλλωμένη αξία **669,35 €** πλέον Φ.Π.Α. **160,65 €**)».

**Β.** Η ελεγχόμενη οντότητα ανταποκρινόμενη στην με αριθμό ..... πρόσκλησή, απέστειλε μέσω ταχυδρομείου και έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου ....., Κίνηση λογαριασμού των Τραπεζών για το χρονικό διάστημα από 09-06-2017 έως 19-04-2021 ( αρ. λογαριασμού .....), με δικαιούχο τον .....

Από την επεξεργασία των δεδομένων της κίνησης των ανωτέρω λογαριασμών και την αντιπαραβολή τους με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη οντότητα στις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020 έχει εκδώσει ανακριβώς (επί έλαττον) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα στις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020 είχε ολοκληρώσει παροχή υπηρεσιών τελετών κηδείας σε διάφορους πελάτες και είχε εκδώσει τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με τα ποσά που αναγράφονται σε αυτές, όμως σύμφωνα με την κίνηση των ανωτέρω λογαριασμών, είχαν κατατεθεί από τους λήπτες των υπηρεσιών μεγαλύτερα χρηματικά ποσά από την αξία της κάθε Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών.

Αναλυτικότερα διαπιστώθηκε ότι στις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020 είχε εκδώσει ανακριβώς δέκα-επτά (17) Α.Π.Υ με συνολικό ποσό ανακρίβειας **4.613,00 €**, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α 24%, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου, σε σχέση με τις εξοφλήσεις αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Ειδικότερα ανά φορολογική περίοδο εξεδόθησαν ανακριβώς οι παρακάτω αποδείξεις παροχής υπηρεσιών:

α) στην φορολογική περίοδο 01-01-2017 έως 31-12-2017, δέκα (10) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **3.906,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυβείσα αξία **3.150,00 €** πλέον Φ.Π.Α. **756,00 €**),

β) στην φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018, δύο (2) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **322,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυβείσα αξία **259,68€** πλέον Φ.Π.Α. **62,32€**),

γ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019, τρεις (3) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **145,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυβείσα αξία **116,94 €** πλέον Φ.Π.Α. **28,06€**) και

δ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2020 έως 31-12-2020, δύο (2) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **240,00 €** (συνολική καθαρή αποκρυβείσα αξία **193,55 €** πλέον Φ.Π.Α. **46,45 €**).

Αιτία των ανωτέρω (περιπτώσεις Α' και Β') διαπιστώθηκε ότι υπεβλήθησαν ανακριβώς οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των χρήσεων 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021, με τα αντίστοιχα ποσά ανακρίβειας που ανωτέρω αναφέρονται.

Γ. Σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 ισχύει: «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».

Για την διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης από τους πελάτες – ιδιώτες, λήπτες των υπηρεσιών των φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα για τις υπηρεσίες που παρείχε, διενεργήθηκαν οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις.



Με την με αρ. .... πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, μεταξύ άλλων ζητήθηκαν στοιχεία και παραστατικά, από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Η ελεγχόμενη οντότητα ανταποκρινόμενη στην πρόσκλησή, απέστειλε τις κινήσεις των λογαριασμών με αρ. λογαριασμού ....., για το χρονικό διάστημα 07-06-2017 έως 17-04-2021, με δικαιούχο τον ..... και έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου .....

Από την επεξεργασία των δεδομένων της κίνησης (πιστώσεων και χρεώσεων) του ανωτέρω λογαριασμού και την αντιπαραβολή τους με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε και ταυτοποίησε την εξόφληση, αρκετών εξ αυτών, από τους λήπτες των υπηρεσιών (πελάτες – ιδιώτες), μέσω αυτού του λογαριασμού.

Όμως, για πολλές περιπτώσεις δεν διαπιστώθηκε η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, από τους λήπτες των υπηρεσιών (πελάτες – ιδιώτες), μέσω του ανωτέρω λογαριασμού ή με την χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή με τραπεζικό έμβασμα ή με μεταφορά από τραπεζικό λογαριασμό ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο εξόφλησης εκτός αυτού με μετρητά.

Από τα παραπάνω εκτεθέντα διαπιστώθηκε ότι, από την ελεγχόμενη οντότητα στο χρονικό διάστημα από 08-06-2017 έως 31-03-2021 είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες τελετών συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) και άνω εκάστη, σε χίλιους-τριακόσιους-ογδόντα .πελάτες-ιδιώτες, είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) τα οποία είχαν εξοφληθεί με μετρητά από τους λήπτες των υπηρεσιών, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010

Ειδικότερα, ανά φορολογική περίοδο εξοφλήθηκαν με μετρητά οι παρακάτω σε αριθμό αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω εκάστη:

α) στην φορολογική περίοδο 08-06-2017 έως 31-12-2017, εκατόν-εβδομήντα-τέσσερις (174) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών,

β) στην φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018, τριακόσιες-τριάντα-δύο (332) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και

γ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019, τριακόσιες-ενενήντα-τέσσερις (394) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

δ) στην φορολογική περίοδο 01-01-2020 έως 31-12-2020, τριακόσιες-ενενήντα-εννέα (399) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών».

ε) στην φορολογική περίοδο 01-01-2021 έως 31-03-2021, ογδόντα-ένα (81) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Ακολούθως εκδόθηκε το με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση, στο οποίο περιληπτικά καταγράφησαν οι παραλείψεις της ελεγχόμενης οντότητας

και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να γνωρίσει εγγράφως ή προφορικά τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Επίσης, εκδόθηκε τον με αριθμό ..... Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου που επισύρουν οι ανωτέρω παραβάσεις, όπως τα πρόστιμα αυτά προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις:

- α) του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ (ισχύει από 17-10-2015 όπως τέθηκε με το Ν. 4337/2015 αρθ. 3 παρ. 8 και τροποποιήθηκε με το Ν. 4410/25-07-2016 αρ.51 παρ. 1εδ. α' και β' ), ήτοι πρόστιμο ποσού 21.305,43 ευρώ για την ανακριβή έκδοση χιλίων-εκατόν-εβδομήντα-εφτά (1177) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών στις χρήσεις 2016, 2017, 2018 , 2019, 2020, 2021 (χρονικό διάστημα 01-01-2021 έως 17-04-2021) (με την επιφύλαξη της υποτροπής),

- β) του άρθρου 54 παρ. 1ζ του ΚΦΔ (δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010), ήτοι πρόστιμο ποσού ..... ευρώ για την εξόφληση με μετρητά χιλίων-τριακοσίων-ογδόντα ..... Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών στις χρήσεις 2017 (07-06-2017 έως 31-12-2017), 2018, 2019, 2020, 2021 (χρονικό διάστημα 01-01-2021 έως 17-04-2021)

Αντίγραφα των ανωτέρω, εστάλησαν ταχυδρομικά στην ελεγχόμενη οντότητα με το με αρ. πρωτ. .... έγγραφό. Επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη μέσω των ΕΛΤΑ, στις 19/04/2022 με τον με αρ. RE ..... GR κωδικό αντικειμένου.

Η ελεγχόμενη οντότητα αν και παρήλθε η δοθείσα προθεσμία, δεν προσκόμισε γραπτές εξηγήσεις στην με αριθμό ..... Κλήση προς Ακρόαση - Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπό όψιν όλα τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, αποφάνθηκε ότι υφίστανται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις των Νόμων 4308/2014, Ν. 3842/2010 και 4174/2013 και διαβιβάσε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- 1.Υπάρχει Πλημμελής εφαρμογή των ΠΟΛ 89/1985 και ΠΟΛ 48/1988 (σε συνδυασμό με τα οριζόμενα του άρθρου 19§5 ΦΠΑ) και είναι αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι δεν αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τρίτων.

- 2.Οι αποδιδόμενες φορολογικές διαφορές δεν αποδεικνύονται με επαρκή στοιχεία, είναι αυθαίρετη η κρίση της φορολογικής αρχής χωρίς ενδελεχή έλεγχο των παραστατικών και υπάρχει παραβίαση της αρχής κράτους δικαίου, και της αρχής της προστατευόμενης

εμπιστοσύνης.

3. Είναι ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες διαφορές αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης (πράξεις .....).
4. Είναι Νομικά αβάσιμη η επιβολή συντελεστή υποτροπής 100% στις πράξεις .....
5. Παραβιάστηκε η Συνταγματική αρχή της αναλογικότητας

#### **Ως προς τον πρώτο τον δεύτερο και τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**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 προκύπτων 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 ζημιές.

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 ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα...

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

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

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε 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.

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...

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 δύναται 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 1079725Ξ 2011** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων (15<sup>η</sup>) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ..... έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1.Με την εγκύκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη εγκύκλιο Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της 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 δικλείδες 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**, ο επιτηδευματίας γενικά, κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία. Οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, άρα τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ' αυτόν. Η αναγραφή τους επί των ΑΠΥ δεν είναι υποχρεωτική, πλην όμως στην περίπτωση αυτή πρέπει να παραδίδονται άμεσα στον ενδιαφερόμενο, ιδιαίτερα εάν πρόκειται για επιχειρηματική δαπάνη. Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του. Δεν απαιτείται οι δαπάνες αυτές να αναφερθούν – αναλυθούν επί των ΑΠΥ. Όταν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον επιτηδευματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους (ανάλωση αυτών) [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία Δημ. Σταματόπουλος, 2015, Θ.12.60, σελ. 712].

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 58<sup>A</sup> 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 ..... 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, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα:

- στις χρήσεις 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 είχε εκδώσει ανακριβώς τις ανωτέρω χίλιες-εκατόν-εβδομήντα-ένα (1171) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας **216.341,40€** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (23% ,24%), σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου.

Οι συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων υπόκεινται αντίστοιχα σε συντελεστή Φ.Π.Α 23%, 24%, ήτοι η συνολική καθαρή αποκρυβείσα αξία αυτών ανέρχεται σε **174.623,..... €** και ο ΦΠΑ σε **41.718,02 €**.

- τις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020 είχε εκδώσει ανακριβώς δέκα-επτά (17) Α.Π.Υ με συνολικό ποσό ανακρίβειας **4.613,00 €**, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α 24%, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου, σε σχέση με τις εξοφλήσεις αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών.
- στο χρονικό διάστημα από 08-06-2017 έως 31-03-2021 είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες τελετών συνολικής αξίας πεντακοσίων (500,00) και άνω εκάστη, σε χίλιους-τριακόσιους-ογδόντα πελάτες- ιδιώτες, είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) τα οποία είχαν εξοφληθεί με μετρητά από τους λήπτες των υπηρεσιών, σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010.

Επειδή, σύμφωνα με την από ..... 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 προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα παραστατικά που αφορούν σε δαπάνες για λογαριασμό τρίτων και τα οποία αφού διακριτά ανέφερε σε ξεχωριστή στήλη των αντίστοιχων πινάκων τα αφείρεσε πριν προσδιορίσει τα ανακριβή ποσά.

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 εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα πρόσθετο στοιχείο πέραν αυτών που έλαβε υπόψη η ΥΕΔΔΕ εκτός από - εκδοθείσες από τον ίδιο - αποδείξεις πληρωμής, από

τις οποίες δεν προκύπτουν τα πλήρη στοιχεία των αντισυμβαλλόμενων (Όνοματεπώνυμο, ΑΦΜ, Διεύθυνση, ιδιότητα) προκειμένου να διενεργηθούν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνεπώς δεν δύναται να ληφθούν υπόψη κατά την εξέταση της παρούσης προσφυγής.

**Επειδή**, από την επεξεργασία των στοιχείων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας/Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης) διαπιστώθηκε ότι για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 2021 ο προσφεύγων εισέπραξε ποσά από τους πελάτες του, που ισχυρίζεται ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν πράγματι δαπάνες για λογαριασμό πελατών και συνεπώς αποτελούν αμοιβή.

**Επειδή**, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 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. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των

χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με κατώτερο ύψος αυτού τα 250€ ή 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, προβλέπεται πρόστιμο επαυξημένου ποσοστού επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και επαυξημένα κατώτερα όρια αυτού, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτές, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. **Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.**

**Επειδή**, από το σύστημα Taxis και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, σε έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε 6 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 2400 ευρώ και του επιβλήθηκε με την υπ. αριθμ. Taxis ..... **ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ**, συνολικό πρόστιμο 250 ευρώ.

Με τις υπό κρίση .....οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ οι οποίες εδράζονται επί της από ..... Έκθεσης Μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας/Υποδιεύθυνσης Α΄ Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης), **επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ν.4174/2013**, καθώς θεωρήθηκε υπότροπος λόγω της υπ. αριθμ. Taxis ..... **ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ**.

Οι υπό κρίση .....οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ αφορούν τις φορολογικές περιόδους 2018,2019,2016,2017,2020,2021 αντίστοιχα, ήτοι χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης (.....). Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

**Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.**

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπεία των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει δεκτός

### **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .... και την τροποποίηση των .....οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση**

	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ</b>
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018	10065,29 ευρώ	5032,65 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019	5027,41 ευρώ	2513,71 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016	10161,81 ευρώ	5081,91 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017	15664,92 ευρώ	7832,46 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020	1530,77 ευρώ	765,39 ευρώ

υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021	160,65 ευρώ	80,33 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020	39900,00 ευρώ	39900,00 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017	17400,00 ευρώ	17400,00 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018	33200,00 ευρώ	33200,00 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019	39400,00 ευρώ	39400,00 ευρώ
υπ' αρ. ....οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021	8100,00 ευρώ	8100,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.