



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός γνωμοδότησης 59/2021

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β΄ Τμήμα)

Συνεδρίαση της 6^{ης} Απριλίου 2021

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αντώνιος Τατσόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Βασίλειος Καραγεώργος, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα- Ασημακοπούλου, Ηλιαδέλης Ευστράτιος, Ιωάννης Αλεξανδράκης και Νικόλαος Πατηνιώτης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμό πρωτ. Α.Τ.Υ. Γ.Δ.Φ.Δ. 1146526 ΕΞ 2020/29-12-2020 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης –Αυτοτελές Τμήμα Στήριξης, της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

Ερώτημα: 1) Εάν, προκειμένου να μη λαμβάνονται υπόψη στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών, φορολογικού έτους 2014, «οι δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη», υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης της καταβολής των δαπανών αυτών και συναφώς διαφύλαξης των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων (παραστατικών) όταν η επιχείρηση δεν έχει κάνει χρήση

των ποσών αυτών για να μειώσει τα ακαθάριστα έσοδά της για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ή / και για σκοπούς ΦΠΑ.

2) Εάν, υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση δεν έχει κάνει χρήση των ποσών αυτών για να μειώσει τα ακαθάριστα έσοδά της για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος ή / και για σκοπούς ΦΠΑ, αρκεί το γεγονός ότι ο εντολέας - πελάτης συμφώνησε και κατέβαλε τα σχετικά ποσά στο γραφείο τελετών προκειμένου να μην λαμβάνονται υπόψη στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών, φορολογικού έτους 2014, «οι δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη».

3) Εάν, εναλλακτικά, και πάντα υπό την ανωτέρω προϋπόθεση, αρκεί η επιχείρηση αυτή (γραφείο τελετών) να τηρεί στα αρχεία της στοιχεία ή άλλα παραστατικά, από τα οποία προκύπτει ότι ο εντολέας - πελάτης έχει αποδεχθεί / βεβαιώσει (i) το γεγονός ότι έλαβαν χώρα τέτοιες δαπάνες, (ii) το ύψος του ποσού των «δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη» και (iii) ότι έχει λάβει ο ίδιος ο πελάτης τα σχετικά παραστατικά των εν λόγω δαπανών.

Επί του παραπάνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό: Τα γραφεία τελετών εκδίδουν για τις υπηρεσίες που παρέχουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες αναγράφονται διακριτά δύο κατηγορίες υπηρεσιών ως εξής: α) «παροχές γραφείου» και β) «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη». Οι «παροχές γραφείου» αφορούν σε υπηρεσίες που παρέχουν τα ίδια τα γραφεία τελετών ενώ οι «δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη» αφορούν υπηρεσίες που δεν παρέχονται από τα ίδια τα γραφεία αλλά από τρίτη επιχείρηση (ενδεικτικά, δικαιώματα ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα ταξί-πούλμαν, αγγελτήρια, δημοσιεύσεις σε εφημερίδες, στέφανα, ενοίκιο αίθουσας δεξιώσεων κ.λπ.). Για την παροχή των τελευταίων αυτών υπηρεσιών τα γραφεία τελετών μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομά τους και για λογαριασμό του πελάτη τους, λαμβάνοντας στην πράξη τις υπηρεσίες από τρίτη επιχείρηση και παρέχοντας αυτές στον πελάτη τους.

Κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων από τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) ελεγχόμενες επιχειρήσεις δεν προσκομίζουν αποδεικτικά έγγραφα (παραστατικά) που να τεκμηριώνουν την από

μέρους τους λήψη των υπηρεσιών αυτών από τρίτες επιχειρήσεις και την καταβολή των δαπανών, με την αιτιολογία της μη υποχρέωσης διαφύλαξης των σχετικών εγγράφων τεκμηρίωσης.

Ενόψει των ανωτέρω, προέκυψε το ερώτημα εάν, προκειμένου να μη λαμβάνονται υπόψη στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών, φορολογικού έτους 2014, «οι δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη», υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης της καταβολής των δαπανών αυτών και συναφώς διαφύλαξης των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων (παραστατικών).

Νομοθετικό Πλαίσιο

2. Στα άρθρα 8 (παρ. 1), 21 παρ.1 εδ.α' και 2 (όπως ίσχυαν κατά το έτος 2014), και 28 του ν. 4172/2013 (Α'167) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 8: Φορολογικό έτος.... 1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου .Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες».

«Άρθρο 21: Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα- 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης».

«Άρθρο 28 παρ.1: Μέθοδος προσδιορισμού «εσόδων-1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

3. Στα άρθρα [1, (2 παρ. 1,3) (3 παρ.2) (4 παρ. 1, 16 , 17) (6 παρ. 1, 7 και 8) και 7 παρ 1] του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών -ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1. του ν. 4093/2012 (Α'222), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1: Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών. 1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητας της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3».

«Άρθρο 2: Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών. 1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων....3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να

στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

«Άρθρο 3 παρ. 2: Εξαιρέσεις – Απαλλαγές. 2. Δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο».

«Άρθρο 4 παρ. 1, 16 και 17: Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων. 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) ... ε)... στ)

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος».

«Άρθρο 6 παρ.1,7 και 8: Τιμολόγηση Συναλλαγών. 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά

περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο..... 7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού.

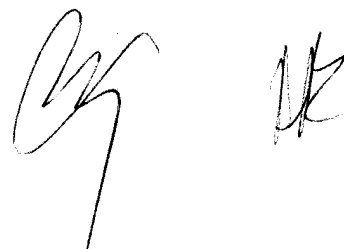
Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου «εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου».

Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου».

«Άρθρο 7 παρ. 1: Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών- 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού».



Σημειωτέον ότι η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992 καταργείται από την 1η Ιανουαρίου 2015 (άρθρο 38 παρ.1 Ν.4308/2014, Α` 251).

4. Στο άρθρο 13 του ν. 4174/2013 (Α`170) , ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 13: Βιβλία και στοιχεία. «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους», όπως η παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 3 παρ.1 Ν.4337/2015 (Α` 129).

2. Τα «λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί» πρέπει να διαφυλάσσονται κατ` ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης » ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης», όπως το πρώτο εδάφιο της παρ.2, που είχε συμπληρωθεί με το άρθρο 42 παρ.1 του ν.4223/2013, Α` 287, τροποποιήθηκε ως άνω με το άρθρο 3 παρ.1 του ν.4337/2015, Α` 129.

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

5. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) ο οποίος ισχύει και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με τις διατάξεις του άρθρου 8 ορίζει την έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό και το οποίο, όπως ορίζεται ρητά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούσε ο παλαιός Κώδικας.

6. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και επισφαλών απαιτήσεων. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατ' εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου ή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ως άνω νόμου προβλέπεται τρόπος προσδιορισμού, με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, κ.λπ. με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται τα βιβλία και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα για έλεγχο μετά από δύο προσκλήσεις.

Ακαθάριστα έσοδα αποτελούν τα συνολικά έσοδα που έχει μία επιχείρηση, από τα οποία αν αφαιρεθούν τα χρήματα που θα καταβάλλει για τα έξοδά της, τότε προκύπτει το καθαρό κέρδος. Οι δαπάνες που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους για παροχές υπηρεσιών από άλλους επιτηδευματίες, δεν αποτελούν για τα γραφεία αυτά ακαθάριστο έσοδο, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των αναλογούντων σ' αυτές ποσών στους τρίτους.

7. Με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ο σκοπός που εξυπηρετεί η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων, προβλέπονται δε και τα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία, που αφορούν συναλλαγή ή άλλη πράξη του υποχρέου.



Με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ιδίου Κώδικα, ορίζονται οι κατηγορίες των συναλλαγών που δημιουργούν την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου στον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

8. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 ορίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης και ο ελάχιστος χρόνος διαφύλαξής τους. Απαιτείται η τήρηση αξιόπιστου και κατάλληλου λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων, ώστε από τον εν γένει έλεγχο να μπορούν να εξαχθούν τα απαραίτητα συμπεράσματα για τη λειτουργία της οντότητας και τη χρηματοοικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται.

Καθίσταται επομένως αυτή απαραίτητη για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων καθώς συνεπάγεται προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων κατά τρόπο αντικειμενικό ώστε ν' αποφεύγονται ή να περιορίζονται οι φορολογικές διαφορές και να διευκολύνεται η εν γένει διαδικασία της βεβαιώσεως των φόρων.

9. Με την ΠΟΛ.89/1985 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους. Όπως προκύπτει από την εγκύκλιο αυτή και το ιστορικό του ερωτήματος, 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 υποχρέωση για την ταφή του θανόντος και αφορούν υπηρεσίες που δεν παρέχονται από τα ίδια τα γραφεία αλλά από τρίτη επιχείρηση, διευκρινίζεται δε με αυτή ποια από τα ποσά που λαμβάνουν τα ανωτέρω γραφεία από τους πελάτες τους, αποτελούν ή όχι ακαθάριστη αμοιβή τους. Οι ανωτέρω δαπάνες, που καταβάλλονται από τα γραφεία τελετών σε τρίτη επιχείρηση θεωρείται, όπως προαναφέρθηκε, ότι δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους και δεν υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στα τηρούμενα από τις επιχειρήσεις αυτές βιβλία, θα πρέπει όμως, όπως ρητά ορίζεται σ' αυτή, ν' αποδεικνύεται η καταβολή τους.

Στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β 1079725 ΕΞ2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων, αναφέρεται ότι «...με την εγκύκλιο ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες, που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών, πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους

(συγγενών του θανόντος κ.λπ.) οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ίδιους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών, που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με την εγκύκλιο Ε9053/ΠΟΛ89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλομένους».

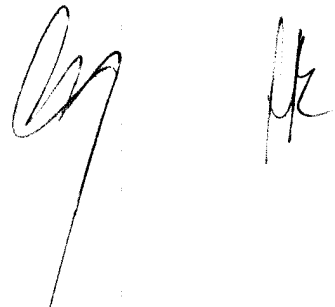
Επειδή, τα γραφεία τελετών κατά την παροχή των υπηρεσιών τους, πραγματοποιούν δαπάνες, οι οποίες τις περισσότερες φορές είναι στενά συνυφασμένες με την συγκεκριμένη υπηρεσία, δηλαδή δαπάνες που πραγματοποιούνται κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, τότε στις περιπτώσεις αυτές τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σ' αυτόν.

Εάν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο όνομα του επιτηδευματία, τότε καταχωρούνται στα έξοδά του και αυξάνεται ισόποσα η αμοιβή του.

10. Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ναι μεν δεν προβλέπεται ρητά υποχρέωση διαφύλαξης αντιγράφων των παραστατικών, που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία των τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο προκύπτει, καθ' ερμηνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων, ότι τα γραφεία αυτά, υποχρεούνται ν' αποδεικνύουν με σαφήνεια και πληρότητα, ότι οι αναγραφόμενες επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τους πελάτες τους, για λόγους διαφάνειας, διευκόλυνσης της απόδειξης της πραγματοποίησής τους κατά τη διενέργεια ενδεχομένου φορολογικού ελέγχου, της απόδειξης τόσο των πραγματικών γεγονότων όσο και της αξιοπιστίας των βιβλίων τους ή της διευκόλυνσης διασταύρωσης από τη φορολογική αρχή των σχετικών στοιχείων.

Άλλωστε η ανωτέρω υποχρέωση προκύπτει και από το σκοπό της ρύθμισης του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, από τις διατάξεις του οποίου συνάγεται ότι θα πρέπει να καθίσταται ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων, καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 που αφορούν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Απάντηση



11. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής:

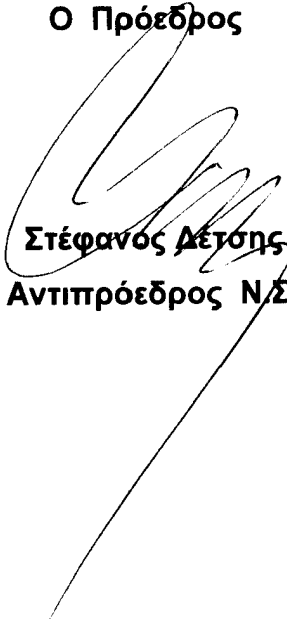
Για το υποερώτημα 1: Τα γραφεία τελετών υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση, στην τεκμηρίωση της καταβολής των «δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη» αποκλειστικά με φορολογικά παραστατικά και επομένως υποχρεούνται και στη διαφύλαξη των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων (παραστατικών).

12. Ενόψει των ανωτέρω παρέλκει η απάντηση στα υπό στοιχεία 2 και 3 υποερωτήματα.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

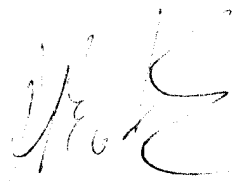
Αθήνα, 12-4-2021

Ο Πρόεδρος



Στέφανος Δετσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια



Αναστασία Βασιλείου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.