



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1138

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024).
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **07/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με το διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, Αγροτεμάχιο, Τ.Κ..... και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των με αριθ.,, και/07-11-2023 πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικών περιόδων 01/01/2017–31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.
7. Τη με αριθ. ../05-04-2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών περί παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες, λόγω προσκόμισης νέων στοιχείων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **07/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**07-11-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α της παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2017–31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **10.751,02 €**, λόγω: α) μη έκδοσης συνολικά εξήντα τριών (63) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας 83.240,88€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 19.977,84€ και β) έκδοσης έξι (6) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 6.350,81€ πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 1.524,19€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 5 παρ. 5, 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ήτοι, πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Με την υπ' αριθ./**07-11-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α της παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **34.251,72 €**, λόγω μη έκδοσης συνολικά σαράντα επτά (47) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας 285.430,95€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 68.503,43€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 5 παρ. 5, 12 και

13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ήτοι, πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο.

Με την υπ' αριθ./**07-11-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α της παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2019–31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **12.250,79 €**, λόγω: α) μη έκδοσης συνολικά είκοσι μία (21) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας 96.497,37€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 23.159,39€ και β) έκδοσης δύο (2) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυστάλλωσης αξίας 5.592,36€ πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 1.342,17€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 5 παρ. 5, 8, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ήτοι, πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Με την υπ' αριθ./**07-11-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α της παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.668,35 €**, λόγω μη έκδοσης συνολικά οκτώ (8) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας 22.236,26€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 5.336,70€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 5 παρ. 5, 12 και 13 του Ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ήτοι, πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν διαβίβασης της με αριθ, ID υπόθεσης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ., της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η αξιοποίηση των διαλαμβανομένων στο αριθμ. ../2019 Πληροφοριακό Δελτίο, στο οποίο, μεταξύ των άλλων, αναφέρεται ότι στις 1-9-2016, ο, ΑΦΜ, κάτοικος Ρωσίας, άνοιξε τον με IBAN GR, λογαριασμό, που τηρείται στην Τράπεζα EUROBANK, με συνδικαιούχους τον του και τον του, στον οποίο πιστώνονται εμβάσματα από λογαριασμό του στην Ρωσία και τα χρήματα προορίζονται για την ανέγερση πολυτελούς κατοικίας, ιδιοκτησίας του, στην Χαλκιδική.

Προς αξιοποίηση των διαλαμβανομένων στο αριθμ. ../2019 Π.Δ. εκδόθηκαν αρχικά η αριθμ. .../18-2-2022 γενική εντολή ελέγχου και στην συνέχεια η αριθμ./15-6-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου προς την προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2017-2020.

Μετά την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος κατέληξε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε, ανά φορολογικό έτος, στις παρακάτω παραβάσεις:

Για το φορολογικό έτος 2017

1) Μη έκδοση συνολικά εξήντα τριών (63) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημα της ελεγχόμενης οντότητας, **83.240,88€** πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού **19.977,84€** όπως αναλυτικά αναγράφονται στον πίνακα των σελίδων 159-160 της έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ.

2) Έκδοση έξι (6) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας **6.350,81€** πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού **1.524,19€**, όπως αναλυτικά αναγράφονται στον πίνακα της σελίδας 160 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Για το φορολογικό έτος 2018

1) Μη έκδοση συνολικά σαράντα επτά (47) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημα της ελεγχόμενης οντότητας, **285.430,95€** πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού **68.503,43€**, όπως αναλυτικά αναγράφονται στον πίνακα των σελίδων 161-162 της έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ.

Για το φορολογικό έτος 2019

1) Μη έκδοση συνολικά είκοσι μία (21) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημα της ελεγχόμενης οντότητας, **96.497,37€** πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού **23.159,39€**, όπως αναλυτικά αναγράφονται στον πίνακα της σελίδας 162 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

2) Έκδοση δύο (2) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας **5.592,36€** πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού **1.342,17€**, όπως αναλυτικά αναγράφονται στον πίνακα της σελίδας 162 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Για το φορολογικό έτος 2020

1) Μη έκδοση συνολικά οκτώ (8) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημα της ελεγχόμενης οντότητας, **22.236,26€** πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού **5.336,70€**, όπως αναλυτικά αναγράφονται στον πίνακα της σελίδας 163 της οικείας έκθεσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης. Ο έλεγχος αρκέστηκε σε μία απλή σύνταξη ενός υπηρεσιακού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, στην οποία

συμπεριέλαβε μόνο το πόρισμα των υποκειμενικών του κρίσεων, χωρίς να τεκμηριώνει έστω και ελάχιστα αυτές.

2. Νομικά πλημμελείς οι αποδιδόμενοι καταλογισμοί, λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων του νόμου, άλλως μη συνδρομή των προϋποθέσεων καταλογισμού των προστίμων λόγω μη διενέργειας οιασδήποτε παράβασης, άλλως ακυρωτέοι οι καταλογισμοί προστίμων, λόγω μη επαρκούς, άλλως αντιφατικής αιτιολογίας των αποδιδόμενων παραβάσεων εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής, αιτιολογία η οποία δεν μπορεί να υποκατασταθεί, χωρίς τούτο να συνιστά ανεπίτρεπτη μεταβολή της πραγματικής βάσης των αποδιδόμενων καταλογισμών.

3. Σχετικά με τα επί μέρους ποσά τα οποία προσμετρώνται στη βάση υπολογισμού των φορολογητέων εσόδων, για τα οποία δεν εκδόθηκαν, ή εκδόθηκαν ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και ειδικότερα :

Α) Σχετικά με το αρχείο των καυσίμων, ο έλεγχος δεν αντιλαμβάνεται πλήρως τον όγκο και το μέγεθος ενός τέτοιου έργου στο οποίο καθημερινά απασχολούνταν πάνω από 80 άτομα. Η οργάνωση και οι υποδομές σε προσωπικό σε ένα τέτοιο έργο είναι πολύ κρίσιμης σημασίας για την έγκαιρη και ποιοτική παράδοση του έργου. Όπως περιγράφεται στη δήλωση του κ., ανέλαβε την υποχρέωση να καλύψει επιπλέον δαπάνες μετακινήσεων και άλλων εξόδων που στόχο είχαν την έγκαιρη παράδοση, δεδομένου ότι απαιτήθηκαν λόγω και της αλλαγής των συνθηκών αυξημένοι ανθρώπινοι πόροι σε σχέση με τους αρχικώς εκτιμώμενους. Συγκεκριμένα συμφώνησε να καλύψει δαπάνες καυσίμων / μετακινήσεων με ανώτατο ποσό 10.000 ευρώ / μήνα + ΦΠΑ, γεγονός που σημαίνει ότι η μέγιστη δαπάνη στους 40 μήνες θα μπορούσε να είναι 496.000 ευρώ, ενώ ήταν τελικά μειωμένη κατά το ήμισυ. Παραθέτει πίνακα με αυξομειώσεις της κατανάλωσης καυσίμων σύμφωνα με τις φάσεις του έργου, καθώς και της ορθής κατανομής τους, ανά μήνα, καθόλη τη διάρκεια του έργου (σχετ. 11), καθώς και τη δήλωση του για την κάλυψη δαπανών καυσίμων (σχετ. 5).

Β) Σχετικά με τις δαπάνες υλικών της εταιρείας , η προσφεύγουσα δηλώνει ότι αυτά τα παραστατικά δεν βρέθηκαν στο αρχείο που προσκόμισε ο κ. Με την συγκεκριμένη εταιρεία δεν είχε καρτέλα, καθώς δεν είχαν προχωρήσει σε συμφωνία ανοιχτής πίστωσης κι έτσι όλες οι αγορές, πάντα για λογαριασμό του κυρίου του έργου, γινόνταν μετρητοίς. Αυτό επιβεβαιώνει ότι τα παραστατικά εκδίδονταν σε πελάτες λιανικής. Για την ανάκτηση και την επανεκτύπωση των παραστατικών βασίστηκε στο χειρόγραφο βιβλίο που διατηρούσε για τις καταβολές των μετρητών της (Σχ.6) Στο βιβλίο αυτό αναφέρονταν μόνο η ημερομηνία και το ποσό του παραστατικού και βάσει αυτής της πληροφορίας ζήτησε από την τις επανεκτυπώσεις. Ως εκ τούτου, ορθώς φέρουν τη σημείωση ακριβές αντίγραφο, καθώς τα γνήσια πρωτότυπα παραστατικά προφανώς και έχουν χαθεί ή απλά δεν προσκομίστηκαν το καλοκαίρι του 2023 από τον κ. Επίσης ο έλεγχος έχει δεχτεί ήδη άλλα παραστατικά τα οποία πληρώθηκαν με μετρητά και δεν αναφέρουν όνομα (Σχ.13 Πίνακας παραστατικών που δέχτηκε ο έλεγχος χωρίς όνομα).

Γ) Σχετικά με το Σχ.9 Αρχείο αποδείξεων 1 - διάφορες δαπάνες έργου 113.252€:

Παραθέτει το Σχ.9 Αρχείο αποδείξεων 1 -διάφορες δαπάνες έργου 113.252€ το οποίο περιλαμβάνει τις σκαναρισμένες αποδείξεις και παραστατικά που αφορούν την κάλυψη των μετρητών με ονομασία αρχείο αποδείξεων 1 μέρος του οποίου είναι και παρακάτω μη αποδεκτά παραστατικά:

Σχ.14.1 Αναλυτικός πίνακας που αφορά την προμήθεια κυρίως υλικών για το έργο από διάφορα καταστήματα - 201 παραστατικά ύψους 34.586,11€

Σχ.14.2 Αναλυτικός πίνακας που αφορά μικροκεράσματα - 50 παραστατικά ύψους 1.376,93€

Σχ.14.3 Αναλυτικός πίνακας που αφορά διάφορα αναλώσιμα - 134 παραστατικά ύψους 8.649,79€

Σχ.14.4 Αναλυτικός πίνακας που αφορά εξοπλισμό της οικίας - 66 παραστατικά ύψους 11.230,62€

Σχ.14.5 Αναλυτικός πίνακας που αφορά υπόλοιπα από καρτέλες προμηθευτών που καταβλήθηκαν σε μετρητά - 9 παραστατικά ύψους 14.342,57€

Σχ.14.6 Αναλυτικός πίνακας που αφορά διάφορα έξοδα αδείας - 36 παραστατικά ύψους 27.487,49€

Ο έλεγχος ενώ αποδέχεται όλες εκείνες τις δαπάνες που εκτελέστηκαν διατραπεζικά και αφορούσαν αποκλειστικά εξοπλισμό της κατοικίας όπως όλα τα έπιπλα, ηλεκτρικές συσκευές, σεντόνια, στρώματα, ήδη κουζίνας, χαλιά και άλλα εκατοντάδες αντικείμενα αξίας άνω των 200.000 ευρώ έρχεται στην πρωτοφανή αντίφαση να απορρίψει τους εξοπλισμούς που αγοράστηκαν με μετρητά ύψους μόλις 11.230,62 ευρώ με το επιχείρημα ότι δεν επεκτάθηκε η σύμβαση.

Δ) Σχετικά με την Κατηγορία ΑΚ2 Διατραπεζικές κινήσεις που απορρίφθηκαν για διάφορους λόγους (122 κινήσεις) συνολικού ύψους: 127.885,60€: Ο έλεγχος δε δέχεται μια σειρά από διατραπεζικές πληρωμές που εκτελέστηκαν από τον ειδικό λογαριασμό του κ., το μεγαλύτερο μέρος αυτών με παραστατικά, υποχρεώνοντας τη διαχειρίστρια εταιρεία να «κυνηγήσει» όλους αυτούς τους προμηθευτές που εισέπραξαν τα ποσά διατραπεζικά και εν τέλει δεν εξέδωσαν καθόλου ή εξέδωσαν λάθος παραστατικό κατά τον έλεγχο. Δεν μπορεί η διαχειρίστρια εταιρεία που λειτουργεί ως πληρεξούσια για λογαριασμό ιδιώτη να βαρύνεται εν τέλει για αυτήν την παράβαση τρίτων και ειδικότερα με την παράβαση της μη έκδοσης.

Ε) Σχετικά με τις παραβάσεις της Κατηγορίας Β - μη έκδοσης παραστατικού, αναφέρει ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου και τον εσωτερικό έλεγχο στον οποίο υποβλήθηκε η εταιρεία, διαπιστώθηκαν παραβάσεις στις οποίες είχε υποπέσει και προέβη άμεσα σε τροποποιητικές δηλώσεις, για τις οποίες εξόφλησε τις οφειλές και τις προσαυξήσεις αυτών. Η Ελεγκτική Αρχή δεν τις έλαβε υπόψιν για τον καταλογισμό των προστίμων ως όφειλε, παρόλο που έγιναν εμπρόθεσμα.

ΣΤ) Σχετικά με τις παραβάσεις της Κατηγορίας Γ - ανακριβούς έκδοσης Παραστατικού η προσφεύγουσα παραπέμπει στο Σχ.21 με τίτλο Πλήρης φάκελος σχετικός με την αιτιολόγηση της περίπτωσης Γ) Παραβάσεις ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΣ για την εταιρεία.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίζεται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, κατά τα αναγραφόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ./22-09-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου –

κλήση προς ακρόαση και ο με αριθ. 976 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, με τα οποία δόθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία είκοσι (20) ημερών για την υποβολή των απόψεών της σχετικά με τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν. Ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα η προσφεύγουσα υπέβαλε, δια του νομίμου εκπροσώπου της, το με αριθ. πρωτ. /13-10-2023 υπόμνημα, συνοδευόμενο από σχετικά στοιχεία, ενώ σε τακτά χρονικά διαστήματα και σε συνεχή ηλεκτρονική επικοινωνία με τον έλεγχο, απέστειλε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία αφού αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο, έγιναν εν μέρει δεκτά. Συνεπώς τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης της σε ακρόαση και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του νέου ΚΦΔ, παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά της δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των προστίμων, αν αποδειχθεί ότι οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα δεν υφίστανται ολικά ή μερικά, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του άρθρου 20 παρ.2.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς :

Επειδή ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία

συμπεριλαμβάνουν: 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)» Στο **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου..... 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.» Στο **άρθρο 8**, ότι : «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.... 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.[...] 12. Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης.» Στο **άρθρο 11**, ότι : «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή

κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. ...» Στο **άρθρο 12**, ότι : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 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.[...] 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. [...] 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.» Στο **άρθρο 13**, ορίζει ότι: «1 Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....»

Επειδή με την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014**, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την

καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). .. 3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

- α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),
- β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,
- γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,
- δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),
- ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,
- στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,
- ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,
- η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,
- θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,
- ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,
- ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,
- ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,
- ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,
- ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.[...]

3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις.[...]

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι : «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.[...] 5.Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: ...γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

-έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, -τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 58^A του ν. 4987/2022**, 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....»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για ομόρρυθμη εταιρεία με κύριο αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες μεσιτικού γραφείου ακινήτων έναντι αμοιβής, ή βάσει σύμβασης, με έδρα το Θεσσαλονίκης, η οποία για την παρακολούθηση των εργασιών της τηρεί απλογραφικό σύστημα. Μέλη της εταιρείας είναι ο , ΑΦΜ και ο , ΑΦΜ

Στις 1/9/2016, ο , με ΑΦΜ , κάτοικος Ρωσίας, άνοιξε τον με αριθ. λογ. IBAN GR ...067, τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα EUROBANK, με συνδικαιούχους τους και , όπου πιστώθηκαν εμβάσματα από τον λογαριασμό του στη Ρωσία για την κατασκευή πολυτελούς κατοικίας ιδιοκτησίας του στη Βουρβουρού Χαλκιδικής.

Βάσει της από 29/12/2016 σύμβασης αναδοχής κατασκευαστικού έργου, η προσφεύγουσα ανέλαβε τη διαχείριση του έργου και συγκεκριμένα την παρακολούθηση, τον έλεγχο και έγκρισή της σε όλα τα στάδια, όπως αναφέρονται στο άρθρο 2 της σύμβασης (τοπογραφική μελέτη, αρχιτεκτονική κτιριακού εσωτερικού χώρου, γεωτεχνική και εδαφολογική, στατιστική μελέτη. Η/Μ αδείας, προϋπολογισμός κλπ). Επιπλέον, η προσφεύγουσα, ανέλαβε την επίβλεψη της εκτέλεσης του έργου σύμφωνα με τις υφιστάμενες διατάξεις νόμων και τους όρους της υπογραφείσας σύμβασης, η οποία περιλάμβανε ενδεικτικά : την επιλογή των εργολάβων, προμηθευτών κλπ σε συνεργασία με τον εργοδότη, τη σύνταξη και υπογραφή συμφωνητικών μεταξύ του εργοδότη και των εργολάβων προμηθευτών, κ.λ.π. κατόπιν ειδικής πληρεξουσιότητας στα μέλη της προσφεύγουσας, τη συνεχή παρακολούθηση της εκτέλεσης των συμφωνητικών των μελετητών, των προμηθευτών, των εργολάβων και παντός τρίτου που έχει σχέση με τα έργα, καθώς και την έγκαιρη εισήγηση στον εργοδότη σχετικά με τη λήψη κάθε μέτρου που θα καταχύρωνε τα συμφέρόντά του σε περίπτωση παραβίασης των όρων των συμφωνητικών, την επίβλεψη όλων των εκτελούμενων εργασιών, ποιοτικά και ποσοτικά, σύμφωνα με τους όρους των συμφωνητικών, καθώς και τη μέριμνα για το συντονισμό των ενεργειών των μελετητών, των εργολάβων και των προμηθευτών του έργου, την παρακολούθηση των τυχόν τροποποιήσεων και συμπληρώσεων, καθώς και την επίβλεψη της εφαρμογής των μελετών του έργου. Ο ανάδοχος είχε την ευθύνη για την τήρηση όλων των από το Νόμο ή από την πρακτική προβλεπόμενων βιβλίων, τευχών ή εντύπων που απαιτούνταν για τη σωστή και λεπτομερή παρακολούθηση της πορείας εκτέλεσης των εργασιών του έργου.(άρθρο 3 της σύμβασης). Ο εργοδότης, ανέλαβε την εμπρόθεσμη κάλυψη των πάσης φύσεως δαπανών για την πραγματοποίηση του έργου σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα πληρωμών όπως αναλύεται στο άρθρο 10 της σύμβασης (άρθρο 4). Με το άρθρο 5 της οικείας σύμβασης προβλέφθηκε ότι με την αποπεράτωση του έργου συντάσσεται πρωτόκολλο αποπεράτωσης του έργου, το οποίο υπογράφεται από τον εργοδότη και τον ανάδοχο, ενώ με το άρθρο 6 της σύμβασης ορίστηκε η αμοιβή του αναδόχου σε ποσοστό 15% πλέον ΦΠΑ 24% επί του τελικού ποσού κόστους του έργου, το οποίο θα εφαρμοστεί πάνω στο τελικό κόστος του έργου προ ΦΠΑ.

Δυνάμει του από 11/8/2021 πρωτοκόλλου οριστικής παράδοσης του έργου, που υπογράφηκε μεταξύ του και της προσφεύγουσας εταιρείας, ο πρώτος παρέλαβε οριστικά το έργο, πλήρως αποπερατωμένο, κατασκευασμένο σύμφωνα με τα αρχιτεκτονικά σχέδια, τις μελέτες, τις τεχνικές, ποιοτικές και αισθητικές απαιτήσεις του. Επίσης παρέλαβε τον πλήρη φάκελο με όλα τα σχέδια του έργου, το πρωτότυπο λογιστικό αρχείο που περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών, αποδείξεων και όλων των δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 4 της σύμβασης διαχείρισης, των

πληρωμών, το αρχείο των δαπανών των ασφαλιστικών εισφορών, τα ενδεικτικά χρονοδιαγράμματα, καθώς και οποιοδήποτε άλλο αρχείο σχετίζεται με το έργο και ειδικότερα το αρχείο που αφορά στο άρθρο 3.5.10-11 της σύμβασης διαχείρισης. Επιπλέον βάσει της παρ. 6, τα μέρη με την υπογραφή του ως άνω πρωτοκόλλου και του συνοπτικού οικονομικού απολογιστικού φύλλου το οποίο επέχει θέση εκκαθάρισης, δηλώνουν ότι όλοι οι υφιστάμενοι μεταξύ τους λογαριασμοί εκκαθαρίστηκαν και ουδεμία οικονομική απαίτηση από οποιαδήποτε αιτία διατηρούν μεταξύ τους. Η προσφεύγουσα δηλώνει ότι δεν υπάρχει καμία εκκρεμής οφειλή προς ασφαλιστικά ταμεία και δημόσιους φορείς, καθώς και προς τους συνεργάτες και προμηθευτές του έργου. Σύμφωνα με την επισυναπτόμενη εκκαθάριση -απολογιστικό κόστος κατασκευής, το τελικό ποσό του κόστους του έργου, προ της αμοιβής της ανήλθε σε 4.632.778,99€ πλέον ΦΠΑ 24% ύψους 1.111.866,96€, ήτοι συνολικό κόστος 5.744.645,95€, ενώ η αμοιβή διαχείρισης κατασκευαστικού έργου ανήλθε σε 714.516,13€ πλέον ΦΠΑ 24% ύψους 171.483,87€, ήτοι, συνολική αμοιβή 886.000,00€.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το αριθμ.πρωτ./20-6-2022 έγγραφό της, κοινοποίησε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, την αριθμ./15-6-2022 εντολή και τη γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18,19 και 70 παρ. 15 του Ν.4987/2022. Ακολούθως, επιδόθηκε στις 21-6-2022 στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης οντότητας η αριθμ. .../15-6-2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν, μεταξύ των άλλων:

α)τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) κατά τα φορολογικά έτη 2016-2020 και

β) ο πλήρης φάκελος που αφορά την διαχείριση της κατασκευής κατοικίας του του, ΑΦΜ (σύμβαση αναδοχής κατασκευαστικού έργου, φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες, αποδείξεις πληρωμής, τραπεζικά παραστατικά, το φορολογικό παραστατικό που εκδόθηκε για την συμφωνηθείσα αμοιβή της καθώς και οποιοδήποτε άλλο σχετικό στοιχείο ή έγγραφο).

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην παραπάνω πρόσκληση αρχικά απέστειλε ηλεκτρονικά με την από 4-7-2022 απάντησή της, που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/5-7-2022:

α)Αντίγραφο της από 29-12-2016 σύμβασης διαχείρισης κατασκευαστικού έργου μεταξύ του και της εταιρίας, με την οποία ο ανέθεσε στην εταιρία το σύνολο των εργασιών για την διαχείριση του έργου ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΣΤΗΝ ΒΟΥΡΒΟΥΡΟΥ ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ, όπως περιγράφεται αναλυτικά στην προσκομισθείσα σύμβαση.

β)Φωτοαντίγραφα των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τον με αιτιολογία «Αμοιβή διαχείρισης κατασκευαστικού έργου»,

γ)Αντίγραφα των τραπεζικών παραστατικών πληρωμής της αμοιβής της,

δ)Εκτυπώσεις των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων που αφορούν τα έσοδα των φορολογικών ετών 2017-2019 και 2021.

ε)Κατάσταση στην οποία αποτυπώνονται οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από τον και οι εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Με την ίδια απάντηση η προσφεύγουσα αιτήθηκε και έλαβε παράταση της προθεσμίας για προσκόμιση των υπόλοιπων ζητηθέντων με την παραπάνω πρόσκληση μέχρι τις 8-7-2022.

Στην συνέχεια και ύστερα από τον έλεγχο των προαναφερόμενων προσκομισθέντων στοιχείων και εγγράφων, καθώς και τον έλεγχο στο σύστημα πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κρίθηκε απαραίτητο να προσκομισθούν συμπληρωματικά στοιχεία και ειδικότερα:

α)τα επισυναπτόμενα έγγραφα της από 29-12-2016 προσκομισθείσας σύμβασης διαχείρισης κατασκευαστικού έργου, που σύναψε με τον,

β)τις εκκαθαρίσεις σύμφωνα με τις οποίες προσδιορίστηκε το ποσό της αμοιβής της που αναγράφεται στις προσκομισθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τον,

γ)τον τελικό προϋπολογισμό του συγκεκριμένου έργου,

δ)τα τηρούμενα βιβλία (έσοδα και έξοδα) τα έτη 2016-2021 σε μορφή excel,

ε)τα στοιχεία του δικαιούχου του λογαριασμού με IBAN GR....., που αναγράφεται στα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά πληρωμής,

στ)την σύμβαση για την οποία εκδόθηκε η Νο/2021 προσκομισθείσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς τον αξίας 50.000,00€ καθώς και

ζ)το από 1-7-2019 μισθωτήριο συμβόλαιο μεταξύ της εταιρίας και του με αριθμό δήλωσης στο σύστημα πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας /16-7-2019.

Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση η προσφεύγουσα απέστειλε ηλεκτρονικά την από 8-7-2022 συμπληρωματική απάντησή της, που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου /11-7-2022, στην οποία αναφέρει, μεταξύ των άλλων, ότι:

«Η εταιρία ανέλαβε αρχικά ως μεσιτικό γραφείο την μεσολάβηση για την πώληση του ακινήτου (αγροτεμάχιο στην Βουρβουρού) και στην συνέχεια μετά από μερικούς μήνες ανέλαβε βάση συμβολαίου την διαχείριση του κατασκευαστικού έργου.

Το σύνολο όλων των πληρωμών εκτελέστηκαν από τον κοινό λογαριασμό διότι ο κ. δεν μπορούσε να εκτελέσει από μόνος του τις μαζικές κινήσεις που απαιτούνται σε ένα τέτοιο έργο. Ολόκληρο το έργο τιμολογήθηκε απευθείας στο φυσικό πρόσωπο, ουδέποτε δημιουργήθηκε εταιρία και το σύνολο των αποδείξεων παροχής, αποδείξεων ταμειακών ή πώλησης υλικών κ.α εκδόθηκαν προς το φυσικό πρόσωπο. Με την ολοκλήρωση του έργου το φυσικό αρχείο, που τηρούνταν κατά την κατασκευή, παραδόθηκε στο σύνολό του στον κ.»

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων εγγράφων και λογιστικών αρχείων και τις απαντήσεις της προσφεύγουσας, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, διαπίστωσε ότι :

α)Με την από 29-12-2016 σύμβαση διαχείρισης κατασκευαστικού έργου ο ανέθεσε στην ελεγχόμενη οντότητα το σύνολο των εργασιών για την διαχείριση του έργου

ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΣΤΗΝ ΒΟΥΡΒΟΥΡΟΥ ΧΑΛΚΙΔΙΚΗΣ, όπως αυτό περιγράφεται αναλυτικά στην προσκομισθείσα σύμβαση.

Η αμοιβή της ελεγχόμενης οντότητας για την διαχείριση του συγκεκριμένου έργου συμφωνήθηκε σε ποσοστό 15% +ΦΠΑ 24% επί του τελικού ποσού κόστους του έργου, το οποίο θα εφαρμόζεται πάνω στο τελικό κόστος του έργου προ ΦΠΑ καταβλητέο παράλληλα με τον τρόπο πληρωμής του έργου και σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται στην παρ.5 του άρθρου 6 της σύμβασης.

β)Η ελεγχόμενη οντότητα δεν καταχωρεί σε ξεχωριστή στήλη στα τηρούμενα βιβλία της τα παραστατικά που εκδίδονται στο όνομα του και αφορούν τις δαπάνες κατασκευής της κατοικίας του, όπως όφειλε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 19 παρ. 5γ του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

γ)Οι προσκομισθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα για την αμοιβή της, από τη διαχείριση κατασκευής της κατοικίας του δεν αναγράφουν αναλυτικά τον προσδιορισμό της εκάστοτε αμοιβής της ούτε συνοδεύονται από σχετικές εκκαθαρίσεις που όφειλε να συντάξει σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της προσκομισθείσας σύμβασης διαχείρισης κατασκευαστικού έργου καθώς και στα άρθρα 3 παρ.1, 5 παρ.5,7 και 10,8 του Ν.4308/2014 και στο άρθρο 19 παρ.5 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), βάσει των οποίων υποχρεούνταν να εκδώσει τις συγκεκριμένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Παράλληλα η ως άνω Υπηρεσία αιτήθηκε άρση τραπεζικού απορρήτου για τον αριθ. λογαρ. ...067 με κύριο δικαιούχο τον και συνδικαιούχους τα μέλη της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρείας, καθώς και γνωστοποίηση των στοιχείων των δικαιούχων των «απέναντι» λογαριασμών προς τους οποίους πραγματοποιήθηκαν χρεώσεις του επίμαχου λογαριασμού. Επιπλέον αιτήθηκε άρση των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας.

Από την ανάλυση των κινήσεων του με αριθ. ...067 λογαριασμού κατά τα έτη 2016-2020, διαπιστώθηκαν συνολικές πιστώσεις (καταθέσεις) ύψους 6.920.530,94 και συνολικές χρεώσεις (αναλήψεις) ύψους 6.812.819,43. Επιπλέον κατά τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, ο έλεγχος διαπίστωσε αναλήψεις μετρητών από τον ως άνω λογαριασμό, ύψους 60.491,86€, 309.943,39€, 69.633,01€ και 16.984,66€, αντίστοιχα, τις οποίες έκρινε ότι αντιστοιχούν σε αμοιβή για παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς τον Επίσης από την επισκόπηση των διατραπεζικών κινήσεων του με αριθ. ...067 λογαριασμού με λογαριασμούς της προσφεύγουσας, όσο και με λογαριασμούς τρίτων, διαπιστώθηκαν συναλλαγές, για τις οποίες είτε δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, είτε αυτά εκδόθηκαν ανακριβώς.

Από τον έλεγχο των δεδομένων του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν πιστώσεις -καταθέσεις, οι οποίες αφού δε δικαιολογήθηκαν, κρίθηκαν ως μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε ανά φορολογικό έτος, στις παρακάτω παραβάσεις:

Για το φορολογικό έτος 2017

- 1) Μη έκδοση συνολικά εξήντα τριών (63) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημά της προσφεύγουσας, 83.240,88€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 19.977,84€, και συγκεκριμένα :

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Μία (1) περίπτωση	Από ανάληψη μετρητών	60.491,86	48.783,76	11.708,10
Πενήντα έξι (56) περιπτώσεις	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	37.286,86	30.070,02	7.216,84
Έξι (6) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	5.440,00	4.387,10	1.052,90
63		103.218,72	83.240,88	19.977,84

- 2) Έκδοση έξι (6) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυσταλλώσεως αξίας 6.350,81€ πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού 1.524,19€.

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής /διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Έξι (6) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	7.876,00	6.350,81	1.524,19

Για το φορολογικό έτος 2018

Μη έκδοση συνολικά σαράντα επτά (47) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημά της προσφεύγουσας, 285.430,95€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 68.503,43€, και συγκεκριμένα :

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Μία (1) περίπτωση	Από ανάληψη μετρητών	309.943,39	249.954,35	59.989,04
Σαράντα πέντε (45) περιπτώσεις	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	43.685,99	35.230,63	8.455,36
Μία (1) περίπτωση	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	305,00	245,97	59,03
47		353.934,38	285.430,95	68.503,43

Για το φορολογικό έτος 2019

- 1) Μη έκδοση συνολικά είκοσι μία (21) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημά της προσφεύγουσας, 96.497,37€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 68.503,43€, και συγκεκριμένα :

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Μία (1) περίπτωση	Από ανάληψη μετρητών	69.633,01	56.155,65	13.477,36
δεκαεννιά (19) περιπτώσεις	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	46.523,75	37.519,14	9.004,61
Μία (1) περίπτωση	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	3.500,00	2.822,58	677,42
21		119.656,76	96.497,37	23.159,39

- 2) Έκδοση δύο (2) ανακριβών αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 5.592,36€ πλέον ΦΠΑ 24% συνολικού ποσού 1.342,17€.

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής /διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
δύο (2) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	6.934,53	5.592,36	1.342,17

Για το φορολογικό έτος 2020

Μη έκδοση συνολικά οκτώ (8) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής καθαρής αξίας, όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά το υπόμνημά της προσφεύγουσας, 22.236,26€, πλέον ΦΠΑ 24%, συνολικού ποσού 5.336,70€, και συγκεκριμένα :

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Μία (1) περίπτωση	Από ανάληψη μετρητών	16.984,66	13.697,31	3.287,35
Μία (1) περίπτωση	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	389,00	313,71	75,29
έξι (6) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	10.199,30	8.225,24	1.974,06
8		27.572,96	22.236,26	5.336,70

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι, με την από 29.12.2016 σύμβαση διαχείρισης κατασκευαστικού έργου, ο ανέθεσε στην ίδια το σύνολο των εργασιών για τη διαχείριση του έργου «Κατασκευή κατοικίας στην Βουρβουρού Χαλκιδικής», όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά στην προσκομισθείσα ενώπιον του Ελέγχου σύμβαση (Σχετ. 2). Με βάση το συμβατικό αντικείμενο δε θα προέβαινε σε καμία ανάθεση εργασίας και περαιτέρω μετακύληση αυτής στον «εργοδότη», αφού όπως αποδέχεται και η φορολογική αρχή ανέλαβε όχι την κατασκευή του έργου, ήτοι, την κατασκευή του έργου με δικά της έξοδα και στη συνέχεια την τιμολόγηση του συνόλου της αξίας αυτού στον αντισυμβαλλόμενο, αλλά τη διαχείριση του έργου, ήτοι την παροχή υπηρεσίας όπως αναφέρεται στο άρθρο 1 της σύμβασης. Η αμοιβή της για τη διαχείριση του συγκεκριμένου έργου συμφωνήθηκε σε ποσοστό 15% πλέον ΦΠΑ 24% επί του τελικού ποσού κόστους του έργου, η οποία θα εφαρμοζόταν πάνω στο τελικό κόστος

του έργου προ ΦΠΑ καταβλητέο παράλληλα με την πρόοδο εργασιών του έργου και σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 6 της σύμβασης. Ουδεμία άλλη αμοιβή συμφωνήθηκε ή προκύπτει ότι συμφωνήθηκε από την εν λόγω σύμβαση, σύμβαση η οποία ουδόλως αμφισβητήθηκε ως προς το πραγματικό της από την Ελεγκτική Αρχή. Ο τρόπος εξόφλησης των εξόδων του έργου και των δαπανών τρίτων θα γινόταν με εμβάσματα από το εξωτερικό από τον κύριο του έργου, κ., στον υπ' αριθ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας Eurobank ο οποίος άνοιξε στην Ελλάδα αποκλειστικά για τις ανάγκες του έργου. Ο εν λόγω λογαριασμός ανοίχθηκε, όπως επιβεβαιώνεται από την ίδια ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, με συνδικαιούχους μόνο φυσικά πρόσωπα ήτοι τον, τον και τον και όχι την Ελεγχόμενη εταιρεία. Τα χρήματα δε που εισέρρεαν σε αυτόν το λογαριασμό χρησιμοποιούνταν για την κάλυψη και εξόφληση των διαφόρων δαπανών του έργου, είτε απευθείας με έμβασμα στους εκάστοτε προμηθευτές, είτε με ανάληψη στο όνομα του φυσικού προσώπου και όχι στο όνομα της εταιρείας. Με λίγα λόγια ο κ. ή ο κ. προέβαιναν στην εξόφληση των σχετικών δαπανών που απαιτούνταν για την εκτέλεση του έργου, κατόπιν ανάληψης των σχετικών ποσών στο όνομά τους, αλλά για λογαριασμό του αλλοδαπού φυσικού προσώπου και για αυτό το λόγο ελάμβαναν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.

Περαιτέρω επικαλείται ότι υπό την απειλή να θεωρηθεί εισόδημα για την Εταιρεία το άθροισμα της κίνησης του λογαριασμού ή όποιου παραστατικού δεν προσκόμισε, ξεκίνησε την συλλογή όλων των παραστατικών με μόνη πηγή πληροφορίας, την κίνηση του κοινού τραπεζικού λογαριασμού, επικοινωνώντας με έναν- έναν ξεχωριστά από τους 100 και πλέον προμηθευτές του έργου ζητώντας τους να ανατρέξουν στα λογιστικά τους αρχεία και να αποστείλουν χιλιάδες αποδείξεις (ΑΠΔ), καρτέλες, βεβαιώσεις τήρησης λογαριασμών (καθώς η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δε μπορούσε να ταυτοποιήσει όλους τους λογαριασμούς με τα ονόματα των δικαιούχων), και άλλα αποδεικτικά που της ζήτησε ο έλεγχος. Ωστόσο, μέσα σε διάρκεια μερικών μηνών κατάφερε και συνέλεξε και προσκόμισε στην αρχή αποδεικτικά στοιχεία για την κάλυψη των:

-Εμβασμάτων (προσκομίσθηκαν παραστατικά): 6.088.556€ Κάλυψη 99,5%

-Αναλήψεων μετρητών (προσκομίσθηκαν παραστατικά): 640.532,41€ Κάλυψη 98%

Ειδικότερα, σχετικά με τις δαπάνες που έγιναν με μετρητά προσκόμισε στη φορολογική αρχή, τα παρακάτω αρχεία :

- Αρχείο αποδείξεων 3 δαπανών καυσίμων /μετακινήσεων ύψους 267.899,84€ (σχ. 7)
- Αρχείο αποδείξεων 2 δαπάνες υλικών Eco Buildings ύψους 79.303.33€ (σχ. 8)
- Αρχείο αποδείξεων 1 διάφορες δαπάνες έργου ύψους 113.252,00€ (σχ. 9)
- Σύνολο αποδείξεων μετρητών από καρτέλες ύψους 267.899,84€ (σχ. 9.1)
- Δήλωση για την παράδοση σε αυτόν 149.000,00€ (σχ.5)

Από το σύνολο των αναλήψεων μετρητών ύψους 653.000 ευρώ, που αρχικώς είχε με το Σημείωμα Διαπιστώσεων διαπιστώσει ο έλεγχος, αποδέχθηκε μόνο τη δήλωση του κ. για τα 149.000€

αυτούσια και επιπλέον δαπάνες ύψους 46.947,07€ κυρίως από δαπάνες που υπάρχουν στο Σχ.9 & Σχ.9.1.

Είναι προφανές ότι ο Έλεγχος δεν αντιλήφθηκε πλήρως τον όγκο και το μέγεθος ενός τέτοιου έργου στο οποίο καθημερινά απασχολούνταν πάνω από 80 άτομα κατά μέσο όρο και κάποιες μέρες ειδικά στο αποκορύφωμα της κατασκευής υπήρχαν πάνω από 150 άτομα σε μια ημέρα. Το άθροισμα των δαπανών καυσίμων, το οποίο μετά από νέα καταμέτρηση 9662 αποδείξεων ανήλθε από τον Φεβρουάριο του 2017 έως και τον Ιούλιο του 2020 (διάστημα 40 μηνών) σε 259.486,84€. Επιπλέον καταβάλλονταν, πάντα για λογαριασμό του κυρίου του έργου, είτε σε υπαλλήλους, είτε οι συνεργάτες ποσά για δαπάνες καυσίμων, αφού προσκόμιζαν τις αποδείξεις, ορισμένες εκ των οποίων ο έλεγχος αποδέχθηκε επειδή έγιναν διατραπεζικά και όχι με μετρητά.

Η απαίτηση της ελεγκτικής αρχής ότι θα έπρεπε να έχει κρατήσει ημερολόγιο κίνησης υπαλλήλων δεν συνάδει με τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας ενός εργοταξίου. Αντί αυτού προσκόμισε ένα βιβλίο κίνησης που αποδεικνύει την κίνηση οχημάτων σε συνδυασμό με την παραλαβή υλικών από Θεσσαλονίκη (Σχ.10).

Επιπλέον, προσκόμισε δήλωση του κ. η οποία μεταξύ άλλων αναφέρει, τη συμφωνία τους για την κάλυψη δαπανών καυσίμων / μετακινήσεων εκ μέρους του ανώτατο ποσό 10.000 ευρώ / μήνα + ΦΠΑ ήτοι, ποσό 496.000 ευρώ, ενώ ήταν τελικά μειωμένη κατά το ήμισυ (Σχ. 5).

Σχετικά με το Σχ. 8 - Αρχείο Αποδείξεων 2 – Δαπάνες, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι για την ανάκτηση και την επανεκτύπωση των παραστατικών βασίστηκε στο Σχ.6 χειρόγραφο βιβλίο που διατηρούσε για τις καταβολές των μετρητών της Στο βιβλίο αυτό αναφέρονταν μόνο η ημερομηνία και το ποσό του παραστατικού. Βάσει αυτής της πληροφορίας ζήτησε από την τις και ως εκ τούτου ορθώς φέρουν τη σημείωση ακριβές αντίγραφο, καθώς τα γνήσια πρωτότυπα παραστατικά προφανώς και έχουν χαθεί η απλά δεν προσκομίστηκαν το καλοκαίρι του 2023 από τον κ. Με την συγκεκριμένη εταιρεία δεν είχαμε καρτέλα καθώς δεν είχαμε προχωρήσει σε συμφωνία ανοιχτής πίστωσης κι έτσι όλες οι αγορές, πάντα για λογαριασμό του κυρίου του έργου, γινόταν μετρητοίς. Αυτό επιβεβαιώνει ότι τα παραστατικά εκδίδονταν σε πελάτες λιανικής. Τέλος δεν υπάρχει καμία υποχρέωση από πελάτη λιανικής ιδιώτη που χτίζει το σπίτι του να εκδίδονται παραστατικά στο όνομά του. Επίσης αναφέρει ότι το σύνολο αυτών των εξόδων και των συνοδευόμενων παραστατικών που έγιναν κατ' εντολή και γνώση του κ. του έχουν παραδοθεί εν συνόλω, τα έλεγξε και τα συμφώνησε, κάτι που προκύπτει ξεκάθαρα από τα Σχ1. & Σχ5.)

Σχετικά με τις διατραπεζικές κινήσεις που απορρίφθηκαν για διάφορους λόγους (122 κινήσεις) συνολικού ύψους: 127.885,60€, ο έλεγχος δε δέχθηκε μια σειρά από διατραπεζικές πληρωμές που εκτελέστηκαν από τον ειδικό λογαριασμό του κ. το μεγαλύτερο μέρος αυτών με παραστατικά, υποχρεώνοντας την διαχειρίστρια εταιρεία να «κυνηγήσει» όλους αυτούς τους προμηθευτές, μεταβιβάζοντας το πλήρες βάρος στην διαχειρίστρια εταιρεία καταλογίζοντας ως

εισόδημα και ΦΠΑ χρήματα που έχουν καταλήξει αποδεδειγμένα σε λογαριασμούς τρίτων προμηθευτών.

Σχετικά με τις παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης παραστατικών από τον έλεγχο των τραπεζικών της λογαριασμών, υποστηρίζει ότι ενώ προέβη άμεσα σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων και εξόφλησε τις οφειλές και τις προσαυξήσεις αυτών, η ελεγκτική Αρχή δεν τις έλαβε υπόψιν για τον καταλογισμό των προστίμων ως όφειλε παρόλο που έγιναν εμπρόθεσμα.

Συμπερασματικά καταλήγει ότι χωρίς να υπάρχει καμία ένδειξη ανακρίβειας ή μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, χωρίς να υπάρχει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ο έλεγχος καταλόγισε τις αποδιδόμενες παραβάσεις στηριζόμενος σε αυθαίρετες κρίσεις, οι οποίες στερούνται οιασδήποτε λογικής, άλλως επαγωγικής προσέγγισης, άλλως έστω έμμεσης τεκμηρίωσης.

Σχετικά με τις παραβάσεις της μη έκδοσης στοιχείων από αναλήψεις μετρητών και εμβασμάτων από το με αριθ. ...067 λογαριασμό του και συνδικαιούχους τους και σε λογαριασμούς τρίτων (προμηθευτών), επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δε 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, κατά τη θεωρία, 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. 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 κατά τη νομολογία «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται» (αριθ. 884/2016 του ΣτΕ).

Συνεπώς, υπάρχει αυξημένο βάρος απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής όταν καλείται να τεκμηριώσει την μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, διότι εδώ καλείται να αποδείξει συγκεκριμένα πράγματα, και ειδικότερα ότι εισέπραξε το εκάστοτε ποσό για συγκεκριμένο σκοπό, ήτοι για συγκεκριμένη υπηρεσία, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 29/12/2016 σύμβαση διαχείρισης κατασκευαστικού έργου:

- ο ανέθεσε στην Προσφεύγουσα το σύνολο των εργασιών για τη διαχείριση του έργου «Κατασκευή κατοικίας στην Βουρβουρού Χαλκιδικής», όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά στην προσκομισθείσα ενώπιον του Ελέγχου σύμβαση (Σχετ. 2). Συνεπώς, η προσφεύγουσα ανέλαβε όχι την κατασκευή του έργου, ήτοι την κατασκευή του έργου με δικά της έξοδα και στη συνέχεια τη τιμολόγηση του συνόλου της αξίας αυτού στον αντισυμβαλλόμενο, αλλά τη διαχείριση του έργου, ήτοι την παροχή υπηρεσίας όπως αναφέρεται στο άρθρο 1 της σύμβασης, όσον αφορά την εκτέλεση όλων των απαιτούμενων εργασιών και την πραγματοποίηση όλων των αναγκαίων έργων μέχρι πλήρους λειτουργίας τους, γεγονός το οποίο αποδέχεται η φορολογική αρχή. Συνεπώς, δεν πρόκειται για κατασκευή έργου από την ίδια με δαπάνες τρίτου, καθόσον η ελεγκτική αρχή ουδόλως αρνείται την υφιστάμενη σύμβαση ως σύμβαση διαχείρισης έργου και όχι ως σύμβαση κατασκευής έργου, ως εκ τούτου ουδεμία υποχρέωση είχε η εταιρεία για την τήρηση πρόσθετων λογιστικών αρχείων και ειδικότερα έκδοσης εκκαθαρίσεων.

-Η αμοιβή της προσφεύγουσας για τη διαχείριση του συγκεκριμένου έργου συμφωνήθηκε σε ποσοστό 15% πλέον ΦΠΑ 24% επί του τελικού ποσού κόστους του έργου, η οποία θα εφαρμοζόταν πάνω στο τελικό κόστος του έργου προ ΦΠΑ καταβλητέο παράλληλα με την πρόοδο εργασιών του έργου και σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 6 της σύμβασης. Συνεπώς, ουδεμία άλλη αμοιβή συμφωνήθηκε ή προκύπτει ότι συμφωνήθηκε από την εν λόγω σύμβαση, σύμβαση η οποία ουδόλως αμφισβητήθηκε ως προς το πραγματικό της από την Ελεγκτική Αρχή.

Επειδή, ο κ., ή ο κ. προέβαιναν στην εξόφληση των σχετικών δαπανών που απαιτούνταν για την εκτέλεση του έργου, κατόπιν ανάληψης των σχετικών ποσών στο όνομά τους, αλλά για λογαριασμό του αλλοδαπού φυσικού προσώπου και για αυτό το λόγο ελάμβαναν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τις οποίες παρέδωσαν στον κ. όπως προκύπτει από το πρωτόκολλο παράδοσης παραλαβής (Σχ.1).

Επειδή, τρόπος εξόφλησης των εξόδων του έργου και των δαπανών τρίτων γινόταν με εμβάσματα από το εξωτερικό από τον κύριο του έργου, κ., στον υπ' αριθ. GR..... λογαριασμό της Τράπεζας Eurobank ο οποίος άνοιξε στην Ελλάδα αποκλειστικά για τις ανάγκες του έργου. Ο εν λόγω λογαριασμός ανοίχθηκε, όπως επιβεβαιώνεται από την ίδια ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, με συνδικαιούχους μόνο φυσικά πρόσωπα ήτοι τον τον και τον και όχι την προσφεύγουσα εταιρεία. Τα χρήματα βρίσκονταν στην κυριότητα του κυρίου του έργου, χρησιμοποιούνταν από τα φυσικά πρόσωπα που έκαναν τις αναλήψεις για την εξυπηρέτηση των αναγκών του έργου, και πληρώνονταν τα απαιτούμενα έξοδα για τις ανάγκες του έργου. Συνεπώς, δεν εντοπίζεται καμία σύνδεση της εταιρείας με τα χρήματα που εμβάσθηκαν στο λογαριασμό των τριών φυσικών προσώπων, καθόσον εκλείπει το ενδιάμεσο βήμα στην επαγωγική προσέγγιση που θα δικαιολογούσε την τεκμηρίωση της παράβασης της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της, πολλώ δε μάλλον, για τα χρήματα που εμβάσθηκαν σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων (προμηθευτών κλπ) και στη μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους της εταιρείας.

Επειδή, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της, από αναλήψεις μετρητών από φυσικά πρόσωπα και διατραπεζικές συναλλαγές του με αριθ. ...067 λογαριασμού, με τρίτα πρόσωπα, θεμελίωσε το πόρισμά της μόνο κατ' επίκληση της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, το οποίο δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτού.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί γίνονται αποδεκτοί της προσφεύγουσας ως προς το σκέλος αυτό.

Σχετικά με τις παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης στοιχείων κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών της λογαριασμών, επισημαίνουμε ότι :

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος ζήτησε πληροφορίες από την προσφεύγουσα, η οποία παρείχε διευκρινήσεις / αποδείξεις και το μεγαλύτερο μέρος των ως άνω ελεγχόμενων καταθέσεων έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Δεν δικαιολογήθηκαν καταθέσεις :

- καταθέσεις συνολικού ποσού 5.440,00€ (καθαρή αξία 4.387,09€), και 7.875,00€(καθαρή αξία 6.350,81€), για το φορολογικό έτος 2017 για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αντίστοιχα,
- κατάθεση συνολικού ποσού 305,00€ (καθαρή αξία 245,95€), για το φορολογικό έτος 2018, για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου
- καταθέσεις συνολικού ποσού 3.500,00€ (καθαρή αξία 2.822,58€), και 6.934,53€ (καθαρή αξία 5.592,36€), για το φορολογικό έτος 2019 για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αντίστοιχα.

Επειδή, ακολούθως από την επισκόπηση των με αριθ. 182/29-03-2023 και 185/30-03-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και των με αριθ. και /2023 δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δήλωσε επιπλέον φορολογητέα ύλη ύψους 508,07€ για το φορολογικό έτος 2018, μέρος της οποίας αντιστοιχεί στην με α/α 10 πίστωση, ύψους 245,97€ πλέον ΦΠΑ 59,03€, όπως αναλυτικά περιγράφεται στον πίνακα της σελίδας 161 της από 31/10/2023 έκθεσης ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και επιπλέον φορολογητέα ύλη ύψους 2.822,58€ πλέον ΦΠΑ 677,42€, για το φορολογικό έτος 2019, η οποία αντιστοιχεί στην με α/α 5 πίστωση, όπως αναλυτικά περιγράφεται στον πίνακα της σελίδας 161 της οικείας έκθεσης, κρίνουμε ότι τα ανωτέρω ποσά θα πρέπει να εξαιρεθούν από τη συνολική καθαρή αξία για την επιβολή των εν λόγω προστίμων.

Σχετικά με τις παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης στοιχείων κατόπιν επεξεργασίας του με αριθ. ...067 τραπεζικού λογαριασμού με κύριο δικαιούχο τον κ. και συνδικαιούχους τους και, από τον οποίο διενεργήθηκαν πληρωμές για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, επισημαίνουμε ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι :

Κατά το έτος 2017, διενεργήθηκαν συνολικές πληρωμές ύψους 16.392,79€, που αφορούν τη με α/α 80 χρέωση, ύψους 1.132,00€, τη με α/α 139 χρέωση ύψους 7.258,06€, τη με α/α 143 χρέωση ύψους 6.451,61€, τη με α/α 287 χρέωση ύψους 294,35€, τη με α/α 288 χρέωση ύψους 15,32€, τη με α/α 295 χρέωση ύψους 712,90€, τη με α/α 296 χρέωση ύψους 55,65€ και τη με α/α 306 χρέωση ύψους 472,90€, όπως αναλυτικά οι ως άνω συναλλαγές καταγράφονται στον πίνακα των σελίδων 118-123 της οικείας έκθεσης.

Κατά το έτος 2018, διενεργήθηκαν συνολικές πληρωμές ύψους 3.674,53€, που αφορούν τη με α/α 256 χρέωση, ύψους 2.597,18€, τη με α/α 413 χρέωση ύψους 75,00€, τη με α/α 483 χρέωση ύψους 340,31€, τη με α/α 522 χρέωση ύψους 75,00€ και τη με α/α 523 χρέωση ύψους 587,04€, όπως αναλυτικά οι ως άνω συναλλαγές καταγράφονται στον πίνακα των σελίδων 126-128 της οικείας έκθεσης.

Κατά το έτος 2019, διενεργήθηκαν συνολικές πληρωμές ύψους 6.612,08€, που αφορούν τη με α/α 9 χρέωση, ύψους 1.625,00€, τη με α/α 21 χρέωση ύψους 2.237,08€ και τη με α/α 22 χρέωση ύψους 2.750,004€, όπως αναλυτικά οι ως άνω συναλλαγές καταγράφονται στον πίνακα των σελίδων 133-137 της οικείας έκθεσης.

Για τις ως άνω τραπεζικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν από τον με αριθ. ...067 τραπεζικό λογαριασμό με κύριο δικαιούχο τον κ. και συνδικαιούχους τους και, από τον οποίο διενεργήθηκαν πληρωμές για υποχρεώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, επικυρώνουμε το πόρισμα του ελέγχου και απορρίπτουμε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθότι οι επιστροφές των ποσών, λόγω επίκλησης χρησιμοποίησης λογαριασμού τρίτου, έγιναν συνεπεία και κατόπιν του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για τη μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, ανά φορολογικό έτος, θα πρέπει να επαναπροσδιοριστούν ως εξής :

Για το φορολογικό έτος 2017

Από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
οκτώ (8) περιπτώσεις	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	20.327,05	16.392,79	3.934,26
Έξι (6) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	5.440,00	4.387,10	1.052,90
14		25.767,05	20.779,89	4.987,16

Από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Έξι (6) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	7.876,00	6.350,81	1.524,19

Για το φορολογικό έτος 2018

Από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
πέντε (5) περιπτώσεις	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	4.556,41	3.674,53	881,88

Για το φορολογικό έτος 2019

Από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
τρεις (3) περιπτώσεις	από τραπεζικές συναλλαγές του λογαριασμού ..067 με λογαριασμούς τρίτων («απέναντι»)	8.198,98	6.612,08	1.586,90

Από ανακριβή έκδοση

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
δύο (2) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	6.934,53	5.592,36	1.342,17

Για το φορολογικό έτος 2020**Από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων**

Συναλλαγές	αιτία	Ποσό συναλλαγής/ διαφορά	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
έξι (6) περιπτώσεις	Από έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (άνοιγμα)	10.199,30	8.225,24	1.974,06

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου 8498 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**» με το διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί της με αριθ./07-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017 :

Πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 ^Α του ν. 4987/2022	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	10.751,02	3.255,67

Επί της με αριθ./07-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 :

Πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 ^Α του ν. 4987/2022	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	34.251,72	440,94

Επί της με αριθ./07-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 :

Πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 ^Α του ν. 4987/2022	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	12.250,79	1.464,53

Επί της με αριθ./07-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020 :

Πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 ^A του ν. 4987/2022	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	2.668,35	987,02

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.