



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.09.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 1809

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ  
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ. ....2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup> του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

β) της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

γ) της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας 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. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup> του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία πρόστιμο συνολικού ύψους 8.383,61€ για το φορολογικό έτος 2019, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., καθαρής αξίας 69.863,42€ πλέον Φ.Π.Α. 16.767,22€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (ύψος προστίμου  $16.767,22 * 50\% = 8.383,61\text{€}$ ).

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας φόρος εισοδήματος ύψους 12.946,41€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας 1.294,64€ ήτοι συνολικό ποσό 14.241,05€, κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της στο ποσό των 56.207,19€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 13.656,23€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 69.863,42€.

Με την με αριθμό .....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 2.293,80€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας φόρος ύψους 14.473,43€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 69.863,42€ και του αναλογούντος Φ.Π.Α. ύψους 16.767,23€ στον φόρο εκρών αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 05.03.2024 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 58<sup>α</sup> του Ν. 4987/2022 – Ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....../04.04.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή φόρων και προστίμων διότι ουδέποτε υπέπεσε στην αποδιδόμενη παράβαση. Ουδεμία υποχρέωση είχε περί έκδοσης του επίμαχου τιμολογίου

**Επειδή** με το άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων..... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή** με το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

**Επειδή** στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή** με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....».

**Επειδή** στο άρθρο 11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « Χρόνος έκδοσης τιμολογίου. 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.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/31.12.2014: «Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)..... 11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.....

11.2.9 Στην περίπτωση (ε) της παραγράφου 2 ορίζονται ειδικές προθεσμίες για την περίπτωση που αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, λόγω των ειδικών διαδικασιών που ακολουθούνται στις προμήθειες του δημοσίου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση».

**Επειδή** στο άρθρο 25 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων 1. Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω. 2. Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα..... 4. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....

6. Τα έσοδα των παραγράφων 3 έως 4 του παρόντος άρθρου επιμετρώνται σε ποσά καθαρά από κάθε επιστροφή, έκπτωση ή φόρο επί των πωλήσεων.

7. Τα έσοδα των παραγράφων 3 έως 5 του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται διακεκριμένα από τα σχετικά έξοδα.

8. Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου.

9. Τα κέρδη που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων αναγνωρίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις διαγράφονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

10. Κάθε άλλο έσοδο ή κέρδος αναγνωρίζεται βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

11. Τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους.

12. Τα έξοδα περιλαμβάνουν:

α) Τα έξοδα ίδρυσης.

β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.

γ) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.

δ) Τα έξοδα έρευνας.

ε) Τα έξοδα ανάπτυξης.

στ) Τις επισκευές και συντηρήσεις.

ζ) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.

η) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.

θ) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.

ι) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

ια) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.

ιβ) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.

ιγ) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση.

ιδ) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

13. Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου.

14. Όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής, είναι πιθανόν το σχετικό ποσό να ενσωματώνει τόκο. Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, εάν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική

επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό του προκύπτοντος τόκου αναγνωρίζεται κατάλληλα στα αποτελέσματα».

**Επειδή** στο άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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».

**Επειδή** στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας», στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων...»

**Επειδή** στο άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου<sup>1</sup>. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13..... δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο η από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπíπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,

β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 «Υποκείμενοι στο φόρο 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας.....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.2859/2000: «Οικονομική δραστηριότητα. 1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου η αυτού που παρέχει υπηρεσίες.....».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2859/2000: «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».

**Επειδή** στο άρθρο 58<sup>α</sup> του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα των οικείων εκθέσεων ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία συστήθηκε στις .....2017 με σκοπό την εκτέλεση του έργου με τίτλο «.....» που ανατέθηκε από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία ολοκλήρωσε και παρέδωσε το έργο εντός του έτους 2019, όπως πιστοποιήθηκε από την Επιτροπή Παρακολούθησης – Παραλαβής του Έργου (ΕΠΠΕ) του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού, με το υπ' αρ. ..../09.12.2019 πρακτικό της



Η εν λόγω επιτροπή προσδιόρισε το συνολικό τίμημα για τις εργασίες που παραλήφθηκαν από την προσφεύγουσα, στο ποσό των 2.344.442,46€ (1.890.679,40€ καθαρή αξία πλέον 453.763,06€ Φ.Π.Α.), το οποίο συνιστούσε και το συμβατικό τίμημα του έργου και για το οποίο η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει αντίστοιχης αξίας φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο), δεδομένου ότι η συναλλαγή είχε οριστικοποιηθεί στο ποσό αυτό και το έσοδο είχε καταστεί δεδουλευμένο. Με το ίδιο πρακτικό η επιτροπή, λόγω καθυστέρησης στη παράδοση του έργου εισηγήθηκε την επιβολή ποινικής ρήτρας στην ανάδοχο κοινοπραξία, ποσού 69.863,42€.

Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας κοινοπραξίας προέκυψαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία για το συγκεκριμένο έργο εξέδωσε τα παρακάτω τιμολόγια:

	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Τ.Π.Υ. ....12.2018	39.921,96	9.581,27	49.503,23
Τ.Π.Υ. ....12.2019	1.780.894,02	427.414,56	2.208.308,58
ΣΥΝΟΛΟ	1.820.815,98	436.995,83	<b>2.257.811,81</b>

Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε το συνολικό ποσό που προσδιορίστηκε ως τίμημα για τις εργασίες που παρελήφθησαν από την ΕΠΠΕ και το οποίο θα έπρεπε να τιμολογηθεί από τη προσφεύγουσα επιχείρηση ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 2.344.442,46€.

Σύμφωνα με την κρίση της φορολογικής αρχής η διαφορά των 86.630,65€ (69.863,42€ πλέον 16.767,23 Φ.Π.Α.) που δεν τιμολογήθηκε συνιστά παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου του άρθρου 58<sup>α</sup> Ν. 4987/2022 και παράλληλα τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και οι φορολογητέες εκροές στο Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 θα πρέπει να προσαυξηθούν κατά 69.863,42€ (αποκρυβείσα ύλη).

**Επειδή** η προσφεύγουσα κοινοπραξία ισχυρίζεται ότι όφειλε να εκδώσει, όπως και έπραξε, παραστατικό -τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για το έτος 2019 καθαρής αξίας 1.780.894,02€ πλέον ΦΠΑ 427.414,56€ ως συμβατικό τίμημα που αναγνωρίστηκε από την Αναθέτουσα Αρχή, ήτοι χωρίς να περιλαμβάνει το ποσό της ποινικής ρήτρας ύψους 69.863,42€.

Προς ενίσχυση της θέσης της, επικαλείται την με αρ. ....../2023 απόφαση του 15<sup>ου</sup> Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατόπιν προσφυγής της κατά της επιβολής της ανωτέρω ποινικής ρήτρας, σύμφωνα με την οποία το ποσό της ποινικής ρήτρας που αναγνωρίστηκε δικαστικά ανήλθε στο ποσό των 34.732,14€ αντί του ποσού των 69.863,42€ που προσδιορίστηκε από την αναθέτουσα αρχή. Επομένως, σύμφωνα με τον ισχυρισμό της, της οφείλεται ως συμβατικό τίμημα το υπόλοιπο ποσό των 35.131,28€ (69.863,42€ - 34.732,14€) για το οποίο έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο έως το τέλος του τρέχοντος έτους.

**Επειδή** η σχετική δικαστική απόφαση ουδόλως επηρεάζει το ύψος της συναλλαγής όσον αφορά

την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το επίδικο ποσό για το οποίο προσέφυγε η επροσφεύγουσα κοινοπραξία δεν αφορά το συμβατικό τίμημα (αξία παραδοθέντος έργου) το οποίο δεν αμφισβητεί, αλλά το ποσό της ποινικής ρήτρας που της καταλογίστηκε λόγω υπερημερίας.

**Επειδή** οι ποινικές ρήτρες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. ε' του άρθρου 23 Ν. 4172/2013 , αλλά ούτε και μειώνουν τη φορολογητέα αξία ως μη υποκείμενες σε ΦΠΑ, επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000).

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι μέρος του συμβατικού τιμήματος του έργου (69.863,42€ πλέον 16.767,23 Φ.Π.Α.) δεν τιμολογήθηκε από την προσφεύγουσα κοινοπραξία, με αποτέλεσμα την αποκόμιση οφέλους από την μη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ποινική ρήτρα συνιστά δαπάνη για την κοινοπραξία και ως τέτοια θα έπρεπε να καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία, προκειμένου στην συνέχεια να αξιολογηθεί η εκπεσιμότητα ή μη αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους.

**Επειδή** οι οικείες εκθέσεις ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα εταιρεία, τυγχάνουν πλήρεις, ορθές, αληθείς, νόμιμες και αναλύουν εμπειριστατωμένα τους λόγους για τους οποίους εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από το αρμόδιο 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ...../.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2024 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

<b>Είδος παράβασης</b>	<b>Ποσό</b>
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 69.863,42€ πλέον Φ.Π.Α. 16.767,22€ (Πρόστιμο παρ. 1 <sup>α</sup> αρ. 58 Ν. 4987/2022)	8.383,61€

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/  
πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ.  
Θεσσαλονίκης**

	Ποσό
Διαφορά φόρου	12.946,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	1.294,64€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>14.241,05€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022*

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής  
προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ.  
Θεσσαλονίκης**

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	2.293,80€
Διαφορά φόρου για καταβολή	14.473,43€

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη κοινοπραξία.

**Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.