



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 24.01.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 355

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, όπως νομίμως εκπροσωπείται από τον κ. κατοίκου, ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ και ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΗ αυτής, κατά: **1)** της υπ' αριθμ. /**26.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **01.01 – 31.12.2016**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθμ. /**26.07.2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 1^η και παρ. 2^ε Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2016**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις εισοδήματος και προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ. / **26.07.2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **01.01-31.12.2016**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 2.066.206,82 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 1.033.103,41 €, ήτοι σύνολο 3.099.310,23 €.

2) με την υπ' αριθ. / **26.07.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2016, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και των κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 του ΚΦΔ δεδομένου ότι δεν καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, έσοδα ύψους 309.568,88 € και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται αυτά και στις συνταχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης), κατά παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1^η, η οποία επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 54 § 2^ε του Κ.Φ.Δ..

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και προστίμου καταλογίσθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, βάσει της υπ' αρ. / 15.03.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη διαχειριστική χρήση 2016, συνεπεία του με αρ. πρωτ. / 30.01.2018 δελτίου πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, όπως διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ (αρ. πρωτ. / 5.02.2018 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. από την έκθεση επίδοσης της διενεργήσαντος την επίδοση δικαστικής επιμελήτριας προκύπτει πέρα από κάθε αμφιβολία ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων σε άλλη εταιρεία και όχι στον κ. ή άλλως στην κατοικία αυτού, δεν συνιστά νόμιμη κοινοποίηση αυτών και ως εκ του λόγου αυτού καθίστανται ακυρωτές οι προσβαλλόμενες με τη παρούσα πράξη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. η δε εκ των υστέρων ανεύρεση αυτών σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να νομιμοποιήσει εμπρόθεσμη κοινοποίηση.

2. η κρίση του ελέγχου περί διαφοροποίησης της φορολογικής οφειλής βάσει ελέγχου και βάσει της φορολογικής δήλωσης περιέχει σε αρκετά σημεία σφάλματα κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των οικείων φορολογικών διατάξεων.

Στις 16.01.2019 η Υπηρεσία μας, με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/16.01.2019 έγγραφο προς τη προσφεύγουσα, ζήτησε την αποστολή ορισμένων επιπλέον στοιχείων, ήτοι: " α) τις καρτέλες των λογαριασμών των προμηθευτών σας και (λογ. 50.00.00.0013 και 50.00.00.0030) για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, και να μας γνωρίσετε τον τρόπο εξόφλησης ή μη των ως άνω προμηθευτών σας.

Σε περίπτωση εξόφλησης αυτών, σας παρακαλούμε να μας προσκομίσετε οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο έχετε στη διάθεσή σας (λογαριασμό ταμείου, τραπεζών, ισολογισμό 2017 και ισολογισμό λύσης της εταιρείας 2018 κλπ) τόσο για τη διαχειριστική χρήση 2017 όσο και για τη διαχειριστική χρήση 2018".

Ακολούθως, η προσφεύγουσα στις 21.01.2019 υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας “ΠΡΟΣΘΕΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ” {αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019/21.01.2019}, με το οποίο επικαλείται: “την αιτιολογία ελέγχου για την λογιστική διαφορά της μη εξόφλησης τιμολογίων μέσω τραπεζών, τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, την έκτακτη διακοπή των εργασιών, τη θέση αυτής σε εκκαθάριση, τη μη διατήρηση πλήρους λογιστηρίου και άμεσης λογιστικής παρακολούθησης και μη νόμιμης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων”.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι Μονοπρόσωπη Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία, με μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον κ., με ΑΦΜ
2. λόγω παύσης των εργασιών της προσφεύγουσας, ο φορολογικός έλεγχος, πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της με ΑΦΜ επί της οδού, στην οποία διαχειριστής και μοναδικός εταίρος είναι ο κ., με ΑΦΜ
3. στις 27.06.2018 κοινοποιήθηκε στη προσφεύγουσα το υπ’αρ./26.06.2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, η δε προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της με το αρ. πρωτ./17.07.2018 έγγραφό της. Ακολούθως συντάχθηκε η από 26.07.2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ομού με την αρ./26.07.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και την341.26.07.2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, οι οποίες θυροκολλήθηκαν την 27.07.2018 στα γραφεία της επιχείρησης επί της οδού

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 1 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1064/12.04.2017, “Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 παράγραφο 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.”

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

“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”.

Άρθρο 5. Κοινοποίηση πράξεων

“1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 48. Όργανα - Παραγγελία

“2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.”

Άρθρο 50. Προς ιδιώτες

“1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίου ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διήμερευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή”.

Άρθρο 51. Στην κατοικία

“1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους”.

Άρθρο 52. Στο χώρο εργασίας

1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι δημόσιοι υπάλληλοι ή υπάλληλοι

άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, το έγγραφο παραδίδεται στο διευθυντή της υπηρεσίας ή στον προϊστάμενο του τμήματος στο οποίο αυτά εργάζονται.

Άρθρο 55. Θυροκόλληση

“1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου”.

Άρθρο 56. Έκθεση

1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α) την παραγγελία προς επίδοση,

β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και

ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

Άρθρο 44.

3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει:

α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και

β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.

Άρθρο 57. Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.

Επειδή, στις υπ’αρ. και/27.07.2018 “Εκθέσεις Επίδοσης”, αναγράφεται, ότι, “σήμερα στις 27.07.2018, ημέρα Παρασκευή και ώρα 10.45 π.μ., εγώ η Δικαστική Επιμελήτρια του Εφετείου Αθηνών,, ... μέλος της αστικής εταιρείας με την επωνυμία, μετά από έγγραφη παραγγελία του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,, ήρθα να επιδώσω στον, κατοίκου, με ΑΦΜ, με την ιδιότητά του ως Διαχειριστή της υπό εκκαθάριση εταιρείας με ΑΦΜ και εδρεύει στη, τη με αριθμό/26.07.2018 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, τη με αριθμό/26.07.2018 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡ. 54 § 1^ο & § 2^ε ΚΦΔ (Ν.4174/2013) διαχειριστική χρήση 01.01.2016 έως 31.12.2016, μαζί με τη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου επιτόπιου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την με Α/Α πρωτοκόλλου/26-07-2018,/26-07-2018 εντολή επίδοσης προς τον, με την ιδιότητά του ως Διαχειριστή της υπό εκκαθάριση εταιρείας Επειδή δε βρήκα τον ίδιο, εδώ στη επιχείρησή του, που βρίσκεται στον, ούτε κανένα άλλο διευθυντή, συνεταιίρο,

συνεργάτη αυτού, αλλά τον υπάλληλό του κ., όπως μου δήλωσε, ο οποίος αρνήθηκε να μου υπογράψει την παρούσα έκθεση επιδόσεώς μου, για το λόγο αυτό θυροκόλλησα το ως άνω αναφερόμενο έγγραφο παρουσία του μάρτυρα, κάτοικο, οδός για βεβαίωση όλων των παραπάνω συντάχθηκε σε διπλούν η παρούσα έκθεση η οποία αφού αναγνώστηκε μεγαλόφωνα, υπογράφεται νόμιμα. Ο μάρτυρας Η Δικαστική Επιμελήτρια.'''

Επειδή, οι προσβαλλόμενες Πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον κ., σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 § 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και των άρθρων 52, 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, την 27.07.2018 στα γραφεία της υφιστάμενης επιχείρησής του.

Σημειώνεται, ότι η προσφεύγουσα, έλαβε γνώση των κοινοποιηθέντων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου, υποβάλλοντας εμπρόθεσμα τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

1.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.

Οι διαφορές φόρου του υπό κρίση φορολογικού έτους 2016 προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2016			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	64.02.03.0023	έξοδα διαφήμισης	33.000,00
2	64.02.03.0024	έξοδα διαφήμισης από λουπά μέσα ενημέρωσης	110.000,00
3		δαπάνες αξίας άνω των 500 € με εξόφληση σε μετρητά	6.582.527,49
4		μη απογραφέντα αποθέματα	89.271,28
5		αποσβέσεις	483,44
6		μη δηλωθέντα εισοδήματα	309.568,88
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	7.124.851,09

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί όλες τις παραπάνω λογιστικές διαφορές.

1. Επί των μη δηλωθέντων εισοδημάτων 309.568,88 €.

Επειδή, από τον έλεγχο αν έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι καταστάσεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), διαπιστώθηκε, ότι, "..... Η ελεγχόμενη δεν καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία τέσσερα (4) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών –ΔΑ τα οποία αφορούν πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας και και τα οποία δεν τα συμπεριέλαβε στις καταστάσεις πελατών (εσόδων) της κρινόμενης περιόδου: ήτοι

Α/Α -ΗΜΕΡΟΜ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΠΟΣΟ
...../14-07-2016		103.175,00
...../27-07-2016		91.611,00
...../28-07-2016		106.400,00
...../28-07-2016		8.382,88
ΣΥΝΟΛΟ		309.568,88

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“....η μη καταχώρηση στα βιβλία ποσού **309.568,88 €** ως πωλήσεων τυγχάνει άκρως αυστηρή και κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας του φορολογούμενου μιας και το περιθώριο κέρδους στη πώληση καρτών είναι κάτω του 2% και ως εκ τούτου το ποσό του φόρου που αναλογεί στο κέρδος της εταιρείας μας είναι ελάχιστο ενώ σε αντιδιαστολή η επιβάρυνσή μας με το συνολικό ποσό του αθροίσματος των τιμολογίων αυτών καθίσταται καταστροφική και μάλιστα όταν η μη καταχώρησή τους έγινε από τον υπεύθυνο της τήρησης και καταχώρησης αυτών λογιστή μας εν αγνοία μας και λόγω πλημμελούς εκπλήρωσης του ανατιθέμενου σ’ αυτόν έργου.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α’ 251/24.11.2014(περί ΕΛΠ, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

“2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας **και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας”.**

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

“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.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων”.

Άρθρο 6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

“1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. β).....

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων”.

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

“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.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας”.

Επειδή, περαιτέρω με τη **ΠΟΛ.1003/31.12.2014** Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α’ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

“Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων)

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). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «**Βιβλία και στοιχεία**» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

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),

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,

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

Παράγραφος 4

3.4.1 Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

Παράγραφος 5

3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 1

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.

Άρθρο 6: Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Παράγραφος 1.

6.1.1 Η ενημέρωση των βιβλίων στα χρονικά όρια που θέτει η παράγραφος αυτή αφορά την καταχώρηση των εκδιδόμενων και λαμβανόμενων παραστατικών. Η υποχρέωση του άρθρου αυτού εκπληρώνεται όταν η οντότητα καταχωρεί εντός των τιθέμενων χρονικών ορίων, από τη λήξη του μήνα ή τριμήνου κατά περίπτωση, είτε τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση, κατά την παράγραφο 5 του

άρθρου 3. Εξυπακούεται ότι η καταχώρηση λογιστικής και φορολογικής φάσης δύναται να πραγματοποιείται και ταυτόχρονα, εντός των χρονικών ορίων του άρθρου 6.”

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προσφεύγουσα, όφειλε να καταχωρήσει τα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία, οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως νόμω και αιτία αβάσιμοι, και επομένως δεν δύναται να αρθεί η διαπίστωση του ελέγχου ως προς την εν λόγω λογιστική διαφορά.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς των λογαριασμών «64.02.03.0023 έξοδα διαφήμισης» 33.000,00 € και «64.02.03.0024 έξοδα διαφήμισης από λοιπά μέσα ενημέρωσης» 110.000,00, ήτοι σύνολο 143.000,00 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... συνιστούν έξοδα προβολής και διαφήμισης, για τα οποία δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης (2%) όπως ορίζει ρητά το άρθρο 9 του ν. 2880/2001 και της ΠΟΛ 1113/06-06-2015”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“ η μη αναγνώριση για έκπτωση τεσσάρων τιμολογίων εξόδων διαφήμισης συνολικού ποσού **143.000,00 €** με το σκεπτικό ότι δεν έχει αποδοθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης (2%) τυγχάνει κατ’ αρχή εσφαλμένο γιατί η διαφήμισή μας έτσι όπως έλαβε χώρα από την εκδότρια των τιμολογίων εταιρεία δεν επιβαρύνεται με το παραπάνω δημοτικό τέλος διαφήμισης γεγονός που αποδεικνύεται και από το ότι στο σώμα των ως άνω τιμολογίων πουθενά δεν αναγράφεται η υποχρέωση απόδοσης του δημοτικού τέλους του 2% και τα ως άνω τιμολόγια εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους στην εκδότρια αυτών εταιρεία.....”

Επειδή, α) Με βάση την υπ’Α αριθμό/2000 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) διαφήμιση θεωρείται κάθε μορφή επικοινωνίας, η οποία έχει ως στόχο την ενίσχυση των εμπορικών συναλλαγών και γενικότερα τον επηρεασμό της κοινής γνώμης προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση. Η ειδικότερη μορφή και το περιεχόμενο του διαφημιστικού μηνύματος εξαρτώνται από το είδος του προϊόντος ή της υπηρεσίας που διαφημίζεται, από το μέσο, από το κοινό στο οποίο απευθύνεται κ.λ.π. και

(β) Με βάση το άρθρο 11 του Ν. 3587/2007, διαφήμιση είναι κάθε ανακοίνωση που γίνεται στα πλαίσια εμπορικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας με στόχο την προώθηση της διάθεσης αγαθών ή υπηρεσιών.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2880/2001 – Άρθρο 9, ορίζουν, ότι:

“6. α. Η κατηγορία Δ’ της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος “περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων” (ΦΕΚ 171 Α’), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

“Κατηγορία Δ’

Υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδόμενων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση.”

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1113/2.6.2015** Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, **οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν**, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις”.

Επειδή, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις δεν απέδωσε το αναλογούν τέλος διαφήμισης, οι δαπάνες αυτές δεν είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, ο δε ισχυρισμός “περί μη αναγραφής επί των τιμολογίων της υποχρέωσης απόδοσης του δημοτικού τέλους”, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

3. Επί της λογιστικής διαφοράς «δαπάνες αξίας άνω των 500 ευρώ με εξόφληση αυτών με μετρητά» 6.582.527,49 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... η επιχείρηση προέβη σε εξόφληση δαπανών άνω των 500 ευρώ με μετρητά (σχ άρθρο 23 ν. 4172/2013) όπως αναλύεται εκτενώς στο κεφ. 6.1 «μη εκπιπτόμενες δαπάνες αρ. 23 ν. 4172/2013»...”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“ όσον αφορά τις δαπάνες αξίας άνω των 500,00 € με εξόφληση αυτών με μετρητά ύψους 6.582.527,49 € στους προμηθευτές μας και, εσφαλμένη, αόριστη και πλημμελής τυγχάνει η εκτίμηση και απόφαση του ελέγχου να θεωρήσει άκριτα ότι το υπολειπόμενο του συνόλου των συναλλαγών μας με τους ως άνω προμηθευτές μας που δεν φέρεται εξοφλημένο μέσω των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών μας τεκμαίρεται όλως αδικαιολόγητα ότι εξοφλήθηκε με μετρητά εντός της χρήσης 2016 και ως εκ τούτου προστίθεται στις λογιστικές διαφορές.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου
πληρωμής,

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2.6.2015** Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

“Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

....β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας”.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1216/1.10.2014** Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013

“Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.[4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοτήτά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1079/6.4.2015** Διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω 500 ευρώ

“4. Με το άρθρο 1 του ν.[3862/2010](#), με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/EK, 2002/60/EK και 2006/48/EK και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/EK (EE L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. [3601/2007](#), περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.[3862/2010](#), η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό

πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν. [3862/2010](#), σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν. [3862/2010](#)) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).....”

Επειδή, από τον φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα, πραγματοποίησε συναλλαγές α. με την εταιρεία με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 323.311,20 € και β. με την εταιρεία με Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 6.259.216,29 €, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (σελίδες 7-9 Κεφάλαιο 6.1 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/16.01.2019 έγγραφό μας, ζητήσαμε από την προσφεύγουσα να μας προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία και διευκρινήσεις για τον τρόπο εξόφλησης ή μη των ως άνω προμηθευτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, αμφισβητεί τη καταλογιζόμενη λογιστική διαφορά, φέρουσα δε το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, όφειλε να αποδείξει τους ισχυρισμούς της, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013.

Πλην, όμως δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να ανατρέπει και να αντικρούει τους ισχυρισμούς του φορολογικού ελέγχου, αόριστα επικαλείται τις σχετικές διατάξεις, την έκτακτη διακοπή των εργασιών, τη θέση αυτής σε εκκαθάριση, τη μη διατήρηση πλήρους λογιστηρίου και άμεσης λογιστικής παρακολούθησης και μη νόμιμης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στις 17.11.2017 ο κ., ως μόνος εταίρος της προσφεύγουσας, με το από Νο/17.11.2017 πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης, “αφού διαπίστωσε ότι η ευδόωση του εταιρικού σκοπού δεν είναι πλέον εφικτή, συμφώνησε και αποφάσισε ως μοναδικός εταίρος τη λύση και θέση αυτής σε εκκαθάριση”.

Επειδή, σύμφωνα με τη αρ. πρωτ./19.12.2017 “ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ” της Δ/σης Μητρώων & Ανάπτυξης Πληροφοριακών Συστημάτων / Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., “καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), με το από/2017 έγγραφο της εταιρείας με την επωνυμία (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ), το διακριτικό τίτλο (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ) και αριθμό ΓΕΜΗ, από το οποίο προκύπτει η λύση – θέση σε εκκαθάριση με εκκαθαριστή

Επειδή, σύμφωνα με τη αρ. πρωτ./08.01.2018 “ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ” της Δ/σης Μητρώων & Ανάπτυξης Πληροφοριακών Συστημάτων / Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., “καταχωρήθηκαν στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), με, ο από 03.01.2018 Ισολογισμός Λήξης Εκκαθάρισης και το από 03.01.2018 Πρακτικό της Εταιρείας με την επωνυμία (ΔΙΑΓΡΑΦΗΚΕ), το διακριτικό τίτλο (ΔΙΑΓΡΑΦΗΚΕ) και αριθμό, από τα οποία προκύπτει η έγκριση του ισολογισμού λήξης εκκαθάρισης και η διαγραφή από το ΓΕΜΗ”.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προέβη σε διακοπή των εργασιών της, την 05.01.2018 υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, την υπ’αρ./30.01.2018 ΔΗΛΩΣΗ ΔΙΑΚΟΠΗΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (αρ. επικύρωσης καταστατικού/05.01.2018).

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν εξόφλησε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις τους ως άνω προμηθευτές μέσω τραπεζής, οι σχετικές δαπάνες δεν είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, οι δε ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

4. Επί της λογιστικής διαφοράς «μη απογραφέντα αποθέματα» 89.271,28 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... η ελεγχόμενη αγόρασε εμπορεύματα με το αρ./31.12.2016 τιμολόγιο αγοράς από , το οποίο καταχώρησε στα βιβλία της Τα εμπορεύματα αυτά , τα πώλησε στις 5-1-2017 και έπρεπε, αφού υφίστανται την 31-12-2016, να τα απογράψει στο αρχείο αποθεμάτων γεγονός που δεν έγινε. ... τα καταχώρησε στις αγορές της, με αποτέλεσμα να υπολογιστούν στο κόστος πωληθέντων αλλά στο τέλος της χρήσης δεν τα συμπεριέλαβε στη απογραφή. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να επηρεάσει αρνητικά τα αποτελέσματα, να μειώσει τα κέρδη της.... (αρ. 25 ν. 4172/2013).”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“... όσον αφορά τα μη απογραφέντα προϊόντα αξίας **89.271,28 €** τυγχάνει αυταπόδεικτα τυπική παράβαση λόγω πλημμελούς μη καταγραφής αυτών από τον υπόχρεο προς τούτο λογιστή...”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 25. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων

“Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

“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 προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

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.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων”.

Άρθρο 4. Άλλα λογιστικά αρχεία

“1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται”.

Άρθρο 6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

“1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

2. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας”.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1075/2016** Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4172/2013

“1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 25](#) του ν. [4172/2013](#), οι οποίες έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 72](#) του ίδιου νόμου για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, ορίζεται ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του [άρθρου 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις των περιπτ. 1 και 2 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του [Π.Δ. 1123/1980](#), όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το [άρθρο 38](#) του ν. [4308/2014](#) και εφαρμόζονταν για περιόδους που άρχιζαν πριν την 31η Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται, ότι τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς, ενώ τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της [παραγράφου 6 του άρθρου 20](#) του ν. [4308/2014](#), οι οποίες έχουν εφαρμογή για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 ορίζεται, ότι μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

7. Επομένως, η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αποτελεί δαπάνη εξεταζόμενη στο πλαίσιο εφαρμογής του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), αλλά επηρεάζει τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων.

Τα ανωτέρω ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν. [4308/2014](#) καθώς και του [Π.Δ. 1123/1980](#) δεν διαφέρουν ως προς το υπόψη θέμα”.

Επειδή, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις δεν απέγραψε τα εμπορεύματά της στην απογραφή λήξης, αλλά ούτε και στο αρχείο αποθεμάτων, με αποτέλεσμα να εμφανίσει στα βιβλία της μεγαλύτερο κόστος πωληθέντων κατά το ποσό των 89.271,28 €, το ως άνω ποσό προστίθεται ως λογιστική διαφορά, οι δε ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

4. Επί της λογιστικής διαφοράς «αποσβέσεις» 483,44 €.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι “..... κατά τον υπολογισμό των οικονομικών της αποτελεσμάτων υπολόγισε και ποσό αποσβέσεων 483,44 ευρώ τις οποίες δεν διενήργησε αλλά ούτε

και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία (Γ.Η. – Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων) με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην αναγνωρίζει το ποσό (άρθρ. 22 παρ. β ν. 4172/2013

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“... όσον αφορά τις αποσβέσεις αξίας 483,44 € τυγχάνει αυταπόδεικτα τυπική παράβαση λόγω πλημμελούς μη καταγραφής αυτών από τον υπόχρεο προς τούτο λογιστή... ”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία”.

Άρθρο 24. Φορολογικές Αποσβέσεις

“1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων”.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

“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.

Άρθρο 4. Άλλα λογιστικά αρχεία

“1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι”.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1073/31.3.2015** Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013

“2.Ειδικότερα, με την **παρ.1 του άρθρου 24** του ν.**4172/2013** ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού

εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Διευκρινίζουμε ότι ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο εν γένει νοείται το περιουσιακό στοιχείο το οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της επιχείρησης και τα οφέλη από τη χρήση του εκτείνονται πέραν του ενός έτους.

6. Με την [παρ. 5](#) του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2'.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν διενήργησε αλλά και ούτε καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία το ως άνω ποσό των αποσβέσεων, πλην όμως υπολόγισε αυτές για τα οικονομικά της αποτελέσματα, και σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις, το ποσό αυτό προστίθεται ως λογιστική διαφορά, οι δε ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, νόμιμα κρίθηκε από τον φορολογικό έλεγχο, ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνη ύψους 7.124.851,09 €.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η διοίκηση της κάθε οντότητας, φέρει τη ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αποκλειστικής ευθύνης του λογιστή αυτής, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αρ./26.07.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2016, του προϋσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα των πράξεων αυτών, και ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./26.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθμ./26.07.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους **01.01–31.12.2016**, του προϋσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	59.800,45	59.800,45	59.800,45
λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00	0,00	0,00
λογιστικές διαφορές ελέγχου		7.124.851,09	7.124.851,09
Σύνολο κερδών	59.800,45	7.184.651,54	7.184.651,54
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	59.800,45	7.184.651,54	7.184.651,54

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		59.800,45	7.184.651,54	7.184.651,54	
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	17.342,13	2.083.548,95	2.083.548,95	

Συμπληρωματικός φόρος 3%	0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	17.342,13	2.083.548,95	2.083.548,95	
Φόρος προκαταβληθείς	7.621,39	7.621,39	7.621,39	
Φόρος παρακρατηθείς	0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ	9.720,74	2.075.927,56	2.075.927,56	2.066.206,82
Προκαταβολή φόρου	8.671,07	8.671,07	8.671,07	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου		0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		1.033.103,41	1.033.103,41	1.033.103,41
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου				
	για καταβολή	19.391,81	3.118.702,04	3.118.702,04
	για επιστροφή			
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 να υπολογισθούν ως την ημερομηνία καταλογισμού για την ανωτέρω πράξη.

2) της υπ' αριθ./26.07.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2016, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 2.500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.

