



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 29/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1088

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020

5.Την από **21-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του », με το διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στα Γιαννιτσά, επί της οδού και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των υπ. αριθμ. : α) **/20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013, β) **/20-12-2019**

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013) και γ) 893/20-12-2019 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 7 της παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

7.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. **/20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 27.935,34 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 28.650,48€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 56.585,82 €**.
- Με την υπ' αριθμ. **/20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.147,74€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 15.535,52€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 30.683,26€**.
- Με την υπ' αριθμ. **/20-12-2019** οριστική πράξη προστίμου του άρθρου 7 της παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 18.221,82 €, λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για συναλλαγές της ελεγχόμενης με πελάτες (πιστωτικό υπόλοιπο ταμείου) αξίας 72.887,28 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§1 και 13§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. σ' του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, στα πλαίσια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 1 της υποπαράγραφο Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 24/06/2012 – 31/12/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. /2019 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από τον έλεγχο των βιβλίων και

στοιχείων και από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, με βάση την ΠΟΛ. 1159/2011, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 75.738,73 € για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/06/2012-31/12/2013), εκ των οποίων ποσό 72.887,28 €, λόγω πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου, ποσό ύψους 2.817,85 €, από τεκμαρτά έσοδα τόκων και ποσό ύψους 33,60 €, από δαπάνες αυτοκινήτων μη εκπιπόμενες, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις από 20/12/2019 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 – ΚΦΑΣ και εισοδήματος. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος αναμόρφωσε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη. Στη φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές με συντελεστή 23% κατά το ποσό των 109.808,20 €, καθότι διαπίστωσε, ότι ο εν λόγω συνεταιρισμός έχει επιρρίψει και έχει εισπράξει το ανωτέρω ποσό από τα μέλη του, δίχως να αποδώσει το φόρο που αναλογεί στις ως άνω φορολογητέες πράξεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 5 και 8 του ν. 2859/2000 και της ΑΥΟ Π. 2070/1820/ΠΟΛ. 109/20-3-1987. Παράλληλα, προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές με συντελεστή 13% κατά το ποσό των 72.887,28 €, που προέκυψε από τη διαφορά του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού του Ταμείου, σύμφωνα με άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 3296/2004.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ακυρότητα πράξεων – εκθέσεων ελέγχου.

- Από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, δεν προβλέπεται η διενέργεια προσωρινού ή μερικού ελέγχου.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις και εκθέσεις ελέγχου είναι προδήλως πλημμελείς και εκδόθηκαν κατά παράβαση του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.

- Η διαπίστωση των ταμειακών διαφορών δεν είναι κρίση αυθαίρετη, αλλά προϋποθέτει σαφή και εμπεριστατωμένο έλεγχο. Το φερόμενο ταμειακό έλλειμμα δεν αντιστοιχεί σε εμπορική συναλλαγή αλλά σε ταμειακή διευκόλυνση (δάνειο) και συνεπώς δεν αποτελεί αποκρυβείσα ύλη και φορολογητέα λογιστική διαφορά.
- Οι συναλλαγές - πωλήσεις που πραγματοποίησε ο είναι όλες αποτυπωμένες στις εγγραφές των βιβλίων με τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά. Ο ισχυρισμός ότι υφίσταται πώληση προϊόντων προς επιτηδευματίες, χωρίς τιμολόγιο, είναι αβάσιμος, αυθαίρετος και εκτός της κοινής και αποδεκτής συναλλακτικής πρακτικής, αφού εκθέτει, χωρίς εμφανή φορολογικά πλεονεκτήματα, σε κίνδυνο τόσο τον αγοραστή όσο και τον πωλητή, ιδίως όταν ισχύουν ευνοϊκές διατάξεις περί ειδικού αγροτικού καθεστώτος.

- Κατά τις εκκαθαρίσεις των ετών 2012 και 2013, εξέδωσε νόμιμο παραστατικό για την αμοιβή – προμήθεια που έλαβε από τους παραγωγούς, επί της οποίας παρακρατήθηκε και αποδόθηκε νόμιμα ο αναλογών Φ.Π.Α. 13%, ενώ τα εισπραττόμενα έξοδα δεν αποτελούν, κατά τα ανωτέρω, αντάλλαγμα και συνεπώς δε θεμελιώνουν δικαίωμα επιβολής ή επιστροφής Φ.Π.Α., διότι με αυτά δεν εξυπηρετήθηκαν ξένοι σκοποί, ώστε η χρήση αυτή να μπορεί να εξομοιωθεί με παροχή εξ'επαχθούς αιτίας.
- Το φερόμενο ταμειακό έλλειμμα, σε κάθε περίπτωση, δεν αντιστοιχεί σε εμπορική συναλλαγή, αλλά σε ταμειακή διευκόλυνση (δάνειο) και συνεπώς δεν αποτελεί αποκρυβείσα ύλη και φορολογητέα λογιστική διαφορά.
- Η προσθήκη του φερόμενου ταμειακού ελλείμματος στις φορολογητέες εκροές είναι μη νόμιμη, διότι η υπηρεσία χωρίς αντάλλαγμα, χωρίς αμοιβή – αντιπαροχή, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.. Εξάλλου, κατά ορθή ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος (ΣΤΕ 3176/2017).
- Η φορολογική αρχή, μολονότι φέρει το βάρος απόδειξης, με τις εκθέσεις ελέγχου με τις επιστηριζόμενες σε αυτές προσβαλλόμενες πράξεις, άγεται σε κρίση αυθαίρετη και ανατιπολόγητη, αφού μνημονεύει τις κείμενες διατάξεις, αλλά δεν παρέχει τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την κρίση της, αρκούμενη σε γενικές και αόριστες περιγραφές, όπως « η διαπίστωση του ταμειακού ελλείμματος οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει μία ή περισσότερες συναλλαγές στα λογιστικά του βιβλία».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις του έβδομου κεφαλαίου (φορολογικοί έλεγχοι- άρθρα 23-29) του ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013, 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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της ...
β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων....

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία....

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (μεταβατικές διατάξεις), ορίζεται ότι : « 1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου 7 εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, σε όλες τις χρήσεις για τις οποίες, κατά τη θέση σε ισχύ του Κώδικα δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ή έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, αλλά δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω με την ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014, εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα ορίζεται στο άρθρο 66 αυτής, ότι : «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προβλέπεται ότι μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης», ενώ στην ενότητα λοιπά θέματα ελέγχου, ότι : «3. Επίσης με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [ΠΟΛ.1038/2012](#) (Φ.Ε.Κ.431 Β') καθορίστηκε ότι κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά) και κλείνουν ισολογισμό από 30.6.2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της [ΠΟΛ. 1159/22.7.2011](#) (Φ.Ε.Κ. 1567Β'), όπως ισχύει. Το πρόγραμμα ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον ελεγκτή βάσει δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται από το έβδομο κεφάλαιο (άρθρα 23-29) του ν. 4174/2013 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι συνημμένες σ' αυτές εκθέσεις μερικού ελέγχου. Παράλληλα τηρήθηκε και η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης του προς ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013, διαμέσου του με αριθμό /26-11-2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Χαρτοσήμου και επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, στο οποίο μάλιστα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι έχουν εφαρμοστεί όλες οι νόμιμες διαδικασίες περί διενέργειας ελέγχου και έκδοσης των πράξεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς το πρώτο σκέλος του δεύτερου ισχυρισμού περί αυθαίρετης και ανατιολόγητης κρίσης της φορολογικής αρχής ότι το ταμειακό έλλειμμα αντιστοιχεί σε αποκρουβείσα ύλη, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, ορίζεται ότι : «2. Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσής τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1027/22-2-2005, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν. 3296/2004 Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις. Ειδικότερα στο άρθρο 28 (Θέματα φορολογικών ελέγχων), αναφέρεται ότι : «2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών.

Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικώς και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιόγραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου.

Σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση, ανεξαρτήτως ελεγκτικής υπηρεσίας (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ, ΣΔΟΕ), θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου.

Περαιτέρω, για την εν λόγω επαλήθευση διευκρινίζονται πιο αναλυτικά τα εξής:

- Κατ' αρχήν, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική ενέργεια, θα θεωρούνται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα τα τηρούμενα βιβλία πρωτογενών εγγραφών επί χειρόγραφης τήρησης και το ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησης, καθώς επίσης και όλα γενικώς τα τηρούμενα και εκδιδόμενα στοιχεία αξίας, συμπεριλαμβανομένων και των λογιστικών στοιχείων (αποδείξεις ή εντάλματα ή γραμμάτια είσπραξης και πληρωμής, αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων κ.λπ.).

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο του ταμείου, θα γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών (δεν θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές) και θα συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές. Ακολούθως, θα εξάγεται το υπόλοιπο του ταμείου (λογαριασμός ΕΓΛΣ 38.00), κατ' εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, και των διατάξεων της [παρ. 7 του άρθρου 24 του](#)

ΚΒΣ, επί του οποίου θα προστίθενται οι εισπράξεις και θα αφαιρούνται οι πληρωμές μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου και το τελικό ποσό θα συγκρίνεται με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου.

Σημειώνεται ότι είναι σκόπιμο να ελέγχεται το ταμείο και σε ημερομηνίες προγενέστερες της τελευταίας ενημέρωσής του, καθώς επίσης να γίνονται αθροίσεις με βάση τα υφιστάμενα παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών για το διάστημα που μεσολαβεί από την τελευταία ενημέρωσή του μέχρι και την ημέρα του ελέγχου, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων σε ενδιάμεσες ημερομηνίες.

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο των αξιογράφων, θα γίνεται καταγραφή των αξιογράφων που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης από τον υπεύθυνο αυτής παρουσία των ελεγκτών και θα συντάσσεται στην περίπτωση αυτή πρωτόκολλο καταγραφής αξιογράφων, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές (επισυνάπτεται υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταγραφής αξιογράφων).

Ως αξιόγραφα, για την εφαρμογή των ανωτέρω, νοούνται όλα εκείνα τα έγγραφα που ενσωματώνουν ιδιωτικό περιουσιακό δικαίωμα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε χωρίς την κατοχή του εγγράφου να μην είναι δυνατή ούτε η άσκηση ούτε η μεταβίβαση του δικαιώματος, και χρησιμοποιούνται για τη χορήγηση πίστωσης στις συναλλαγές (γραμμάτια σε διαταγή, συναλλαγματικές κ.λπ.) και τη διεξαγωγή πληρωμών (επιταγές). Συνεπώς, πάσης φύσεως λοιπά έγγραφα που χαρακτηρίζονται ως αξιόγραφα αλλά δεν αφορούν και δεν εξυπηρετούν συναλλαγές κατά τα ανωτέρω ή χρεόγραφα κ.λπ. δεν αποτελούν αντικείμενο της συγκεκριμένης επαλήθευσης (π.χ. μετοχές ομολογίες κ.λπ.), χωρίς βέβαια να αποκλείεται ο έλεγχός τους για άλλους λόγους.

Στη συνέχεια θα συγκρίνονται τα καταμετρηθέντα και καταγραφέντα αξιόγραφα με τα δεδομένα των αξιογράφων των οικείων λογαριασμών του αναλυτικού καθολικού της επιχείρησης (σχετικοί αναλυτικοί λογαριασμοί των λογαριασμών του ΕΓΛΣ 31 και 33) για τα οποία εκκρεμεί η πίστωση, συνυπολογιζομένων και των αξιογράφων βάσει τυχόν αποδείξεων παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων ή σχετικών πινακίων κ.λπ. που αφορούν το διάστημα από την τελευταία ενημέρωση του αναλυτικού καθολικού μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου. Σκόπιμο είναι να γίνεται σύγκριση και με τα δεδομένα των αξιογράφων που εμφανίζονται στα οικεία βιβλία επιταγών ή γραμματίων που τυχόν τηρούνται προαιρετικά από την επιχείρηση.

- Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες.

Με βάση και τα παραπάνω σημειώνεται ότι οι τυχόν διαπιστούμενες κατά τα ανωτέρω διαφορές συνεχίζουν παράλληλα να λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, θέμα το οποίο και συναρτάται με τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων,

ενώ, σε κάθε περίπτωση, επιβάλλονται βεβαίως άμεσα τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του ΚΒΣ που σχετίζονται με τις διαφορές αυτές.

Επισημαίνεται πάντως, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, ότι η διερεύνηση των υφιστάμενων κάθε φορά δεδομένων πρέπει να γίνεται με τη μέγιστη δυνατή προσοχή και το όποιο τελικό πόρισμα ως προς τη διαπίστωση διαφορών και τον καταλογισμό σχετικών παραβάσεων ΚΒΣ πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε πλήρως αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μη καταλείπεται καμιά σχετική αμφιβολία.

Ενόψει αυτού διευκρινίζεται ότι, στις τυχόν περιπτώσεις που η ελεγχόμενη επιχείρηση επικαλείται λόγους αντικειμενικής αδυναμίας επίδειξης ήδη εκδοθέντων ή ληφθέντων μέχρι την ώρα του ελέγχου πάσης φύσεως παραστατικών, τα οποία κατά τους ισχυρισμούς της καλύπτουν τις τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές ταμείου ή αξιογράφων, μπορεί, στις περιπτώσεις αυτές, να παρέχεται στην επιχείρηση η ευχέρεια προσκόμισης στα γραφεία της υπηρεσίας, μέχρι και την επόμενη ημέρα του ελέγχου, των εν λόγω παραστατικών, τα οποία και θα γίνονται αποδεκτά μόνο εφόσον αδιαμφισβήτητα αποδεικνύεται ότι πράγματι αυτά είχαν εκδοθεί ή ληφθεί, κατά περίπτωση, πριν την ημέρα και ώρα του ελέγχου και ότι όντως αφορούν τις διαπιστωθείσες διαφορές.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, η συγκεκριμένη ελεγκτική διαδικασία γίνεται, όπου κρίνεται αναγκαία και αποσκοπεί στην αποκάλυψη τυχόν εισπράξεων και πληρωμών και κατ'επέκταση στη διενέργεια πωλήσεων και αγορών, χωρίς να εκδοθούν ή ληφθούν φορολογικά στοιχεία.

α. Πριν την καταμέτρηση των μετρητών πρέπει:

- Να θεωρούνται το Γενικό Ημερολόγιο (κλασσικό σύστημα) ή το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου (συγκεντρωτικό σύστημα).
- Να θεωρούνται τα λογιστικά στοιχεία (γραμμάτια είσπραξης, εντάλματα πληρωμής).
- Να εντοπίζονται οι ακαταχώρητες ταμιακές συναλλαγές.
- Να αναζητείται αν υπάρχουν πρόχειρες ταμιακές δοσοληψίες (πρόχειροι δανεισμοί, πληρωμές επί αποδόσει λογαριασμού κ.λπ.).

- Αν υπάρχει ημερήσια ταμιακή δοσοληψία σε εξέλιξη (αποστολή χρημάτων στην τράπεζα για διακανονισμό, αποστολή χρημάτων για εξόφληση λογαριασμών κ.λπ).

β. καταμέτρηση μετρητών:

- Η καταμέτρηση των μετρητών γίνεται μόνο από τον υπεύθυνο που έχει ορίσει η επιχείρηση και ο ελεγκτής παρακολουθεί, δε θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές.
- Συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τον ελεγκτή.

γ. Το υπόλοιπο ταμείου εξάγεται από τα βιβλία, ως εξής:

- Εκτυπώνεται το Αναλυτικό Ημερολόγιο ταμείου ή το υπόλοιπο αυτού μέχρι την ημέρα ενημέρωσης
 - Προστίθενται οι εισπράξεις και οι πληρωμές μέχρι την ημέρα του ελέγχου.
 - Συγκρίνεται το εξαγόμενο υπόλοιπο με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης
- Ενδεχόμενα που μπορεί να προκύψουν από τον έλεγχο ταμείου και τα οποία χρήζουν περαιτέρω έρευνας:

α. Πλεονάσματα

Εφόσον δεν οφείλονται σε λογιστικό σφάλμα τότε ερευνάται το ενδεχόμενο:

- Απόκρυψης πωλήσεων, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, (Τιμολογίων Α.Λ.Π κ.λπ στοιχείων αξίας).
- Προκαταβολών πελατών για μελλοντικές πωλήσεις αγαθών, χωρίς την έκδοση παραστατικών.
- Να είναι προϊόν αποκατάστασης οφειλής ατύπου δανεισμού.

β. Ελλείμματα

Εάν διαπιστωθούν τέτοια ποσά και δεν οφείλονται σε λογιστικό σφάλμα ή παράλειψη καταχώρησης πληρωμής, τότε ερευνώνται τα εξής ενδεχόμενα:

- Χορήγηση δανείου σε πρόσωπα της επιχείρησης ή τρίτους.

Με την απόκρυψη του δανεισμού αυτού έγινε διαφυγή από την υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου και φόρου των τόκων.

- Αγορά αγαθών χωρίς φορολογικό στοιχείο με σκοπό να διατεθούν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

-Προκαταβολές για μελλοντικές αγορές αγαθών, τα οποία στη συνέχεια θα πωληθούν χωρίς να εμφανισθούν οι πωλήσεις στα βιβλία.

-Ύπαρξη επιταγών αντί μετρητών στην περίπτωση που αυτές δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό “Επιταγές εισπρακτέες”.

- Τυχόν δοσοληψίες του επιχειρηματία
- .Εισπράξεις χωρίς να προκύπτει επίσημη συναλλαγή
- Πληρωμές χωρίς να προκύπτει επίσημη συναλλαγή

Η αξιολόγηση των διαπιστώσεων, που θα προκύψει από τον έλεγχο του ταμείου πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή και σε συνδυασμό πάντα με τα οικονομικά μεγέθη (ύψος ελλειμμάτων, πλεονασμάτων σε σχέση με το υπόλοιπο ταμείου).

Το όποιο πόρισμα για καταλογισμό παράβασης εις βάρος της επιχείρησης, πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε αποδεικτικά στοιχεία (οδηγός φορολογικού ελέγχου Αθήνα Σεπτέμβριος 2008- οδηγός φορολογικού ελέγχου Αθήνα Απρίλιος 1999).

Επειδή εξάλλου ο **Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000)** (ΦΕΚ Α'248/7-11-2000), όπως αυτός ισχύει τις υπό κρίση χρήσεις 2012-2016, στο **άρθρο 2** ορίζει ότι : «1. 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 πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...». Στο **άρθρο 3** ότι : « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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 αυτής.». Στο **άρθρο 4** ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα , κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.». Στο **άρθρο 19** 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.». Στο **άρθρο 48** ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο... 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο

Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1877/2014 κρίθηκε ότι προϋπόθεση για την επιβολή ΦΠΑ είναι η άσκηση δραστηριότητας έναντι αμοιβής, πλην των περιπτώσεων καταβολής ΦΠΑ επί τεκμαρτών εκροών που προβλέπονται από τα άρθρα 7 και 9 του Ν.2859/2000 .

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και ειδικότερα από την από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 – Κ.Φ.Α.Σ. (άρθρο 1 της παρ. Ε της υποπαραγράφου Ε1 του ν. 4093/2012), προκύπτει ότι από τον έλεγχο του λογαριασμού 38-00-00-000 που τηρούσε ο, διαπιστώθηκε ότι, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο (24/06/2012 - 31/12/2013) το υπόλοιπο του ταμείου είναι πιστωτικό σε διάφορες ημερομηνίες, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 9-18 της ανωτέρω έκθεσης, όπου το συνολικό ύψος όλων των αρνητικών υπολοίπων ανήλθε στο ποσό των **72.887,28€**. Το ανωτέρω ποσό (συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ταμείου) θεωρήθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με το άρθρο 28§2 ν. 3296/04, το οποίο ο έλεγχος πρόσθεσε τόσο στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, ως λογιστική διαφορά, όσο και στις φορολογητέες εκροές, ενώ παράλληλα επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για συναλλαγές του με πελάτες, αξίας 72.887,28 €.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, συνάγεται ότι ο έλεγχος ταμείου αφορά μία ειδική ελεγκτική επαλήθευση, που λαμβάνει χώρα κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και αφορά την τρέχουσα χρήση, και διενεργείται σύγκριση μεταξύ των ταμειακών διαθεσίμων της επιχείρησης και του λογαριασμού ταμείου (38.00), όπως αυτό προκύπτει από τις εκτυπώσεις του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού αυτού. Οι τυχόν διαφορές από την παραπάνω επαλήθευση ταμείου, εφόσον δεν αποτελούν λογιστικό λάθος, μπορεί να οφείλονται, ενδεικτικώς, σε απόκρυψη πωλήσεων, δοθείσες προκαταβολές πελατών για μελλοντικές πωλήσεις αγαθών χωρίς την έκδοση παραστατικών, χορήγηση δανείου σε πρόσωπα της επιχείρησης ή τρίτους, αγορά αγαθών χωρίς τη λήψη στοιχείου με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεση αυτών χωρίς την έκδοση στοιχείων.

Επειδή, οι προκύπτουσες διαφορές αποτελούν ενδείξεις για περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που θα αποτελούσαν τη βάση για την απόδειξη και τη στοιχειοθέτηση της όποιας παράβασης.

Επειδή από την σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν ακολούθησε τη διαδικασία που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004, καθότι δεν έγινε καταμέτρηση των μετρητών που υπήρχαν την ημέρα του ελέγχου (τρέχουσας χρήσης) από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών, δε συντάχθηκε σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, δεν έγινε σύγκριση του υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου με την καταμέτρηση του ταμείου. Απεναντίας, ο έλεγχος περιορίστηκε σε μία απλή εκτύπωση του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού του ΕΓΛΣ 38 (παρελθούσας χρήσης -2013) και χωρίς καμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση ως προς την αιτία δημιουργίας του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού, επαύξησε τα καθαρά κέρδη και τις φορολογητέες εκροές του Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο της ύπαρξης αρνητικού υπολοίπου του λογαριασμού ταμείου σε διάφορες ημερομηνίες εντός της χρήσης 2013, δε δύναται να αποτελέσει λόγο προσαύξησης, τόσο, των καθαρών κερδών με το συνολικό ποσό του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου, όσο και των φορολογητέων εκροών και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο σκέλος του δεύτερου ισχυρισμού περί μη νόμιμης προσαύξησης των φορολογητέων εκροών με το ποσό των 109.808,20 €, που αντιστοιχεί σε εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: **Στο άρθρο 1:** «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», **στο άρθρο 2 παρ 1:** « 1. 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», **στο άρθρο 3 παρ 1:** «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 αυτής,[...]», **στο άρθρο 5 παρ 1,2:** «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά. 2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα», **στο άρθρο 8 παρ 1:** «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να

συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης», **στο άρθρο 16 παρ 1:** «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, στην ΑΥΟ 1085863/5002/949/0014/ΠΟΛ.1118/8.9.2005, ορίζεται ότι: «...Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που συνεταιριστικές οργανώσεις μετακυλίζουν στους αγρότες το κόστος που πραγματοποίησαν για τις πωλήσεις ή εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών, (όπως έξοδα συσκευασίας, λειτουργικά έξοδα κ.λ.π.) η μετακύλιση αυτή συνιστά πράξη παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, η οποία υπάγεται στο Φ.Π.Α., σε κάθε περίπτωση, ακόμη και στην περίπτωση που το κόστος αυτό συνδέεται με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, θέμα το οποίο θα πρέπει να ελέγχεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ».

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. Δ14Β1129866 ΕΞ 2013 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α., Τμήμα Β' «Παροχή Υπηρεσιών και Ειδικά Καθεστώτα», προς τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διευκρινίζεται ότι αναφορικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. επί των ποσών που εισπράττουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις από τους αγρότες ως προμήθεια για την πώληση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τους ή με τη μορφή επίρριψης διαφόρων δαπανών που πραγματοποίησαν για λογαριασμό των αγροτών αυτών κατά την πώληση ή εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση των αγροτικών τους προϊόντων ισχύουν τα κάτωθι:

Με τα άρθρα 2, 3, 4, 5 και 8 του ν.2859/2000, τα ποσά που εισπράττουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις αποτελούν αμοιβή για φορολογητέα δραστηριότητα και υπάγονται στο φ.π.α. ανεξάρτητα από τον τρόπο προσδιορισμού τους. Συνεπώς σε κάθε περίπτωση που οι συνεταιριστικές οργανώσεις **επιβαρύνουν τους αγρότες με προμήθεια και με διάφορες δαπάνες που πραγματοποίησαν στο όνομά τους, αλλά για λογαριασμό των αγροτών αυτών θα πρέπει να υπολογίζουν φπα με τον αναλογούντα συντελεστή.**

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. Π.2070/1820/ΠΟΛ.109/20.3.1987 η προμήθεια των συνεταιριστικών οργανώσεων για την πώληση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό των αγροτών επιβαρύνεται με τον αντίστοιχο συντελεστή αγαθού.

Τα λοιπά έσοδα των συνεταιριστικών οργανώσεων που προκύπτουν από την επίρριψη δαπανών που πραγματοποίησαν για λογαριασμό των αγροτών κατά την πώληση ή εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση των αγροτικών τους προϊόντων, υπάγονται στο συντελεστή φπα που αναλογεί στην υπηρεσία που παρέχεται κάθε φορά προς τους αγρότες. Για παράδειγμα δαπάνες που αφορούν συντήρηση εντός ψυγείων, συσκευασία, **μεταφορά και φορτοεκφόρτωση αγροτικών προϊόντων χρεώνονται με τον κανονικό συντελεστή φ.π.α.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο στους παρακάτω λογαριασμούς που αφορούν στα εκδοθέντα στοιχεία (Εκκαθαρίσεις) :

20-02-01-0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ
75-10-00-0013	ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
50-90-01-XXXX	«Ονοματεπώνυμο Αγρότη»
75-02-01-0001	ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΡΙΤΩΝ
54-00-75-0013	Φ.Π.Α. ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 13%

προέκυψε ότι ο προσφεύγων στα έξοδα που παρακράτησε στις Εκδιδόμενες Εκκαθαρίσεις των αγροτών (ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΑΓΑΘΩΝ) συνολικού ποσού 109.808,50€ δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 23%.

Συνεπώς τα ποσά που παρακράτησε ο συνεταιρισμός από τους αγρότες, αφορούν επιμεριζόμενα έξοδα διακίνησης, που επιβαρύνονται με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 23% και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί μη νόμιμης προσαύξησης των φορολογητέων εκροών με το ποσό των 109.808,20 €, που αντιστοιχεί σε εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με το διακριτικό τίτλο» με ΑΦΜ, ως κάτωθι :

Α. Την τροποποίηση :

α) της με αριθμ. /20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012-31/12/2013, και

β) της με αριθμ. /20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012-31/12/2013), και

Β. Την ακύρωση της με αριθμ. /20-12-2019 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 7 §3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012-31/12/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. /20-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	51.237,19	233.932,67	161.045,39	109.808,20
Αξία φορολογητέων εισροών	65.781,87	65.781,87	65.781,87	
Φόρος εκροών	6.660,83	41.392,07	31.916,72	25.255,89
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.456,73	13.456,73	13.456,73	
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.795,90			6.795,90
Χρεωστικό υπόλοιπο		27.935,34	18.459,99	18.459,99
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		28.650,48	18.932,56	18.932,56
Σύνολο φόρου για καταβολή		56.585,82	37.392,55	37.392,55
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.795,90			6.795,90

2) Επί της υπ' αριθμ. /20-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013)

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	99.151,73	174.890,46	102.003,18	2.851,45
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	19.827,23	34.974,97	20.397,52
Προκαταβολή φόρου	5.286,01	5.286,01	5.286,01	0,00
Πρόσθετος φόρος		15.535,52		0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.113,24	55.796,50	25.683,53	570,29

3) Επί της υπ' αριθμ. /20-12-2019 Πράξης οριστικού προσδιορισμού Διορθωτικού Προσδιορισμού άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 24/06/2012 – 31/12/2013.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--------------------------	----------------------	-----------------------

4337/2015	18.221,82	0,00
-----------	-----------	------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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 με υποχρέωση.