



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/07/2022

Αριθμός απόφασης: 2459

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

### **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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. 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. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 04.02.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... επί της οδού ....., κατά: α) της υπ' αριθ. .... /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. .... /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, γ) της υπ' αριθ. .... /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 16/10/2015 και δ) της υπ' αριθ. .... /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τις από 27-12-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής

τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/05.05.2022 Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/19.05.2022 Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23-06-2022 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθ. .... /2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/27.06.2022 Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.
9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/01-07-2022 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθ. .... /2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
10. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 673.542,08 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 336.771,04 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 166.472,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.176.785,61 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. .... /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολή Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 294.248,29 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 92.646,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **386.894,95 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. .... /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 16/10/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 396.296,14 ευρώ επειδή δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 1.648.516,65 ευρώ, παράβαση που επισύρει την ποινή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ. .... /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 16.489,18 ευρώ επειδή δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 143.384,20 ευρώ, παράβαση που επισύρει την ποινή του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 όπως αυτό τέθηκε με τον Ν.4337/2015.

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η υπ' αριθ...../2021, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την ...../2021, Εντολή Μερικού Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων για τον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν.4174/2013 & του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν 4172/2013, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 Ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2015.

Κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις με αποτέλεσμα τη σύνταξη των από 27.12.2021 Εκθέσεων Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α & ορθής τήρησης βιβλίων & εκδόσεως στοιχείων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με τις οποίες καταλογίστηκαν οι διαπιστωθείσες διαφορές φόρου και επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και υποβληθέντα υπομνήματα του ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του Φορολογικού έτους 2015.
- Πλημμελώς αιτιολογημένος, παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός, λόγω μη αποδοχής του κόστους πωληθέντων.
- Παράνομη επιβολή προστίμου φορολογικού έτους 2015, λόγω παραβάσεως της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης.

**Επειδή** ο προσφεύγων με τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/05.05.2022 και ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/19.05.2022 Υπομνήματα, προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία:

- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «53.14.00.000 Δοσοληπτικός Λογ/μός Επιχ/τία».
- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «50.00.00.000 Προμηθευτές εμπορευμάτων εσωτερικού».
- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «38.00.00.000 Κεντρικό Ταμείο».

**Επειδή**, όπως προέκυψε από τις από 27-12-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από 27/12/2021 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου.

**Επειδή**, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/24-05-2022 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης ...../2022 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε απάντηση των προαναφερομένων απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23-06-2022 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23-06-2022 πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθ. .... /2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρει σχετικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς και τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων: «Ο προσφεύγων με τα υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΙ 2022 ΕΜΠ /05-05-2022 & Δ.Ε.Δ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/19-05-2022 υπομνήματα επικαλείται «... προς τούτοις προέβη στην διενέργεια των δεουσών διορθωτικών εγγραφών αντιλογισμού» προσκομίζοντας νέες καρτέλες των λογαριασμών 53.14.00.000, 50.00.00.000 & 38.00.00.000.

Δεδομένου ότι:

> Ο προσφεύγων ως υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος διέπεται από τις διατάξεις του ν.4308/2014, ήτοι άρθρο 3 παρ .1 «....κάθε οντότητα ανεξαρτήτου μεγέθους και μορφής 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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

> Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Α' 251), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 παρ.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 5 «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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα 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.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσης τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή».

Άρθρο 6 «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) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από: α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας».

Άρθρο 13 «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους».

Ο έλεγχος έχει να αντιτάξει τα κάτωθι:

➤ Ο έλεγχος εξέτασε και έλαβε υπόψη τα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα στο σύνολο τους όπως αυτά τηρήθηκαν και προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη και κοινοποίηση των από 27/12/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α & μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, βάσει του άρθρου 14 ν.4174/2013, με δική του ευθύνη. Ο προσφεύγων συνέταξε Ισολογισμό βάσει του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (βλ. συνημμένο γενικής λογιστικής ισοζύγιο Ισολογισμού 2015) και υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, αφού πρωτίστως οριστικοποίησε τις λογιστικές του εγγραφές, με δική του ευθύνη. Η προσκόμιση διαφορετικών λογιστικών βιβλίων & αρχείων μετά το πέρας του Φορολογικού ελέγχου και δη στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προβλέπεται από καμία ισχύουσα διάταξη νόμου.

➤ Ο προσφεύγων προσκομίζει διαφορετική αναλυτική καρτέλα του λογ.50.00-Προμηθευτές Εσωτερικού με αντιλογισθείσες εγγραφές συνολικού ύψους 1.585.764,12€, επικαλούμενος ότι αφορούν τακτοποίηση υπολοίπου λογαριασμού παρελθουσών διαχειριστικών περιόδων κατά τις οποίες τα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης ήτο απλογραφικά και δεν όφειλε να τηρεί υπόλοιπα μη αποτελεσματικών λογαριασμών. Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο σύστημα *taxis* ο προσφεύγων ήδη από το έτος 1999, καθότι προγενέστερα δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα, τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων αδυνατεί να παράσχει τις απαραίτητες διευκρινήσεις αναφορικά με το πλήθος των προμηθευτών που αφορά, το πότε ακριβώς σχηματίστηκαν τα εν λόγω λογιστικά ανεξόφλητα υπόλοιπα τους και πότε εν τέλει εξοφλήθηκαν αυτά. Εντούτοις όμως, χωρίς να τηρεί τα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία κατορθώνει και προσδιορίζει με ακρίβεια το «οφειλόμενο αποκλειστικά λογιστικά» ποσό, το εγγράφει στα τηρούμενα βιβλία ως απογραφή υπολοίπου και εν τέλει το «τακτοποιεί λογιστικά» μέσα στο φορολογικό έτος 2015.

Εφόσον, τα υπό κρίση λογιστικά υπόλοιπα σχηματίστηκαν και εξοφλήθηκαν κατά τα οικονομικά έτη που ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα, χωρίς να έχει πράγματι την υποχρέωση να τηρεί καρτέλες μη αποτελεσματικών λογαριασμών, γεννάται το εύλογο ερώτημα γιατί τα απέγραψε και τα ενέγραψε στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία κατά τη μεταβολή της ατομικής του επιχείρησης από απλογραφικό σε διπλογραφικό σύστημα, χωρίς να υφίσταται η αντίστοιχη υποχρέωση. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι παντελώς αβάσιμος και αστήρικτος και δεν επαληθεύεται από κανένα δικαιολογητικό έγγραφο και από καμία παραδεκτή λογιστική αρχή.

Γεγονός αναμφισβήτητο παραμένει ότι η «λογιστική τακτοποίηση υποχρεώσεων» με πλασματικά ταμεία και πλασματικούς συμψηφισμούς δεν υφίσταται σαν όρος σε καμία παραδεκτή αρχή της λογιστικής πόσο μάλλον δεν προβλέπεται από καμία ισχύουσα φορολογική διάταξη. Η μόνη επιτρεπτή «λογιστική τακτοποίηση υποχρεώσεων» μιας επιχείρησης υπόχρεης σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, όπως είναι η προκείμενη, είναι η εξόφληση τους. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι εξοφλούσε με μετρητά τους προμηθευτές του τα προηγούμενα-αγνώστου πλήθους-χρόνια, χωρίς να διενεργεί τις αντίστοιχες ταμειακές εγγραφές (πίστωση λογ.38.00) σημαίνει ξεκάθαρα και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι εν λόγω εξοφλήσεις προμηθευτών πραγματοποιήθηκαν με μη φορολογηθέντα έσοδα. Στη λογιστική δεν νοείται έξοδο/δαπάνη/αγορά χωρίς το αντίστοιχο έσοδο. Συνεπώς, όταν δεν έχει εγγραφεί η εξόφληση δαπάνης/αγοράς (πίστωση λογ.38.00) δεν είχε εγγραφεί και η αντίστοιχη είσπραξη εσόδου (χρέωση λογ.38.00).

Η νέα καρτέλα του λογ.50.00 με τις νέες αντιλογισθείσες εγγραφές βάσει των οποίων το πιστωτικό υπόλοιπο διαμορφώνεται στο ποσό των 1.765.827,59€ αντί του ποσού των 202.333,56€, όπως αυτό προσκομίστηκε στον έλεγχο (βλ. συνημμένο γενικής λογιστικής ισοζύγιο Ισολογισμού 2015), «εμφανίστηκε» μετά τη σύνταξη και κοινοποίηση των από 27/12/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α & μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δε γίνεται αποδεκτή από τον

έλεγχο καθότι ουδόλως αποτελεί νέο στοιχείο ενώ δε φέρει καμία αποδεικτική ισχύ και βαρύτητα.

➤ Ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι καταθέσεις συνολικού ύψους 242.666,77€ & 47.979,04€ πλην της ονομαστικής ποσού 7.035,00€ με αιτιολογία «.....», όπως αυτές αναλύονται στην παρ.9.8 και στον πίνακα Παραρτήματος II, προέρχονται από αναλήψεις του Ταμείου. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει νέα καρτέλα του λογ. 38.00-Ταμείο με νέες πιστώσεις/αναλήψεις διαμορφώνοντας τη χρέωση χρήσης στο ποσό των 209.611,60€. Από το αναλυτικό καθολικό του λογ.38.00 και το Γενικό Ισοζύγιο Ισολογισμού, όπως αυτά προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 12.165,94€ με σύνολο προοδευτικής χρέωσης ύψους 20.726,12€ (βλ. συνημμένο γενικής λογιστικής ισοζύγιο Ισολογισμού 2015). Εν προκειμένω, για τα ποσά που επικαλείται ο προσφεύγων ότι αναλήφθηκαν από το ταμείο δε διαπιστώθηκε καμία λογιστική εγγραφή πίστωσης του λογ.38.00 μέχρι και τη σύνταξη της από 27/12/2021 Έκθεσης Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, όπως επισημαίνεται άλλωστε και στις διαπιστώσεις ελέγχου του Παραρτήματος II. Οι εγγραφές στο αναλυτικό καθολικό Ταμείου, όπως προσκομίστηκαν με υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/19-05-2022 Υπόμνημα, «πραγματοποιήθηκαν» μετά τη σύνταξη και κοινοποίηση της εν λόγω Έκθεσης Ελέγχου.

Ειδικότερα, σε επιχειρήσεις με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα υπόχρεες σε τήρηση λογαριασμού Ταμείου όπως του προσφεύγοντα προβλέπεται η λεγόμενη «συμφωνία Ταμείου» βάσει της οποίας πρέπει το υπόλοιπο του λογ.38.00 να συμφωνεί επακριβώς με τα χρήματα που υπάρχουν πραγματικά στο μέσα Ταμείο. Συνεπώς, και μόνο η ενέργεια του προσφεύγοντα να προβεί εκ των υστέρων σε νέες διορθωτικές ταμειακές εγγραφές καταστρατηγεί εξ' ορισμού κάθε αρχή και έννοια της λογιστικής και στερεί από τους ισχυρισμούς του κάθε αποδεικτική ισχύ και βαρύτητα. Ως εκ τούτου, η εν λόγω καρτέλα δε γίνεται αποδεκτή από τον έλεγχο καθότι ουδόλως αποτελεί νέο στοιχείο.

➤ Ο προσφεύγων προσκομίζει νέα καρτέλα του εν λόγω λογαριασμού με νέες εγγραφές αντιλογισμού συνολικού ύψους 1.319.388,05€ επικαλούμενος ότι οι λογιστικές εγγραφές στο λογ.53.14, όπως αυτά προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη και κοινοποίηση της από 27/12/2021 Έκθεσης Ελέγχου, διενεργήθηκαν εσφαλμένως προκειμένου να τακτοποιηθούν λογιστικά τα παρελθόντα υπόλοιπα προμηθευτών. Ο προσφεύγων καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου-μέχρι και την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής- παρουσίασε αναφορικά με την πηγή και αιτία του υπό κρίση λογ.53.14-Δοσοληπτικός Επιχειρηματία επικαλούμενους ποικίλους και αντικρουόμενους ισχυρισμούς. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

1. το ποσό των 1.319.388,05€ προέρχεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το οποίο ουδόλως επαληθεύθηκε,
2. το ποσό των 1.319.388,05€ προέρχεται από τις ημερήσιες εισπράξεις του λογ. 38.00- Ταμείο, για τις οποίες δεν διενεργήθηκαν οι απαιτούμενες λογιστικές εγγραφές και ουδόλως αποδείχθηκε ο ισχυρισμός του,
3. η τήρηση του λογ. 53.14 ως πλασματικού ταμείου προς λογιστική και μόνο τακτοποίηση των υπολοίπων προμηθευτών προηγούμενων ετών ... χωρίς ωστόσο να

αιτιολογήσει τότε και γιατί αυτές δημιουργήθηκαν, το πλήθος των προμηθευτών που αφορά καθώς και τότε εν τέλει αυτές εξοφλήθηκαν,

4. η τήρηση του λογ. 53.14 ως πραγματικού ταμείου καθώς το ποσό των 248.294,00 € προέρχεται από κατάθεση μετρητών στο ταμείο της επιχείρησης από εισπράξεις πελατών και όχι του ίδιου ως ιδιώτη με πίστωση όμως το λογ. 53.14 επειδή ο λογ.38.00 δεν είχε υπόλοιπο, χωρίς ωστόσο να διευκρινίσει από ποιους πελάτες εισέπραξε, τα αντίστοιχα τιμολόγια που εξέδωσε και αν προέβη στις λογιστικές εγγραφές καταχώρησης των εσόδων,
5. το ποσό των 870.902,15€ αφορά λανθασμένες μεν οριστικοποιημένες δε λογιστικές εγγραφές και το ποσό των 106.000, 00€ διατραπεζικές μεταφορές χρημάτων, όταν ο λογ. 53.14 τηρείται κατά το δοκούν ως πλασματικό και ως πραγματικό Ταμείο ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες της επιχείρησης και κατά παράβαση όλων των παραδεκτών αρχών της λογιστικής και των διατάξεων του ν.4308/2014 περί ορθής και αξιόπιστης τήρησης λογιστικού συστήματος.
6. το ποσό των 242.666,77€ προήλθε από αναλήψεις του Ταμείου, χωρίς ωστόσο να έχει διενεργήσει τις προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές τις οποίες και «πραγματοποίησε» αυθαίρετα εκ των υστέρων.

Απόδειξη της θέσης του ελέγχου ότι ο λογ.53.14 σχηματίστηκε από εισπράξεις πελατών του, ήτοι ακαθάριστα έσοδα από παρεχόμενη υπηρεσία Catering, είναι και τα κάτωθι εμβάσματα εξωτερικού όπως αυτά συμπεριλήφθησαν στο λογ.53.14 - Δοσοληπτικό Επιχειρηματία - αντί του Ταμείου - για τα οποία ουδόλως διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικού παραστατικού από τον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων και ουδόλως συσχετίστηκαν με συγκεκριμένο πελάτη εκ μέρους του προσφεύγοντα.

| α/α | Ημερομηνία<br>Συναλλαγής | Τράπεζα | Αρ.<br>Λογαριασμού | Περιγραφή<br>Συναλλαγής | Αιτιολογία<br>Συναλλαγής | Πίστωση σε<br>ευρώ |
|-----|--------------------------|---------|--------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------|
| 395 | 5/8/2015                 | .....   | .....              | ΕΜΒΑΣΜΑ<br>ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ   | .....                    | 41.757,00          |
| 411 | 28/8/2015                | .....   | .....              | ΕΜΒΑΣΜΑ<br>ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ   | .....                    | 52.434,90          |

Ειδικότερα, από το υπ' αριθ...../2021 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας προκύπτει ότι:

1. Το ποσό των 52.434,90€ προήλθε από έμβασμα εξωτερικού και συγκεκριμένα από τον υπ' αριθ. .... λογαριασμό με όνομα δικαιούχου «.....». Από έλεγχο στο τηρούμενο αναλυτικό καθολικό διαπιστώθηκε πελάτης «.....» με έκδοση δύο (2) αποδείξεων λιανικής πώλησης, ήτοι ...../2015 ποσού 9.840,00€ & ...../2015 ποσού 9.876,36€ και εξοφλήθηκε ολοσχερώς στις 30/08/2015. Κανένα άλλο φορολογικό παραστατικό αξίας 52.434,90€ δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία αλλά και ούτε διευκρινίστηκε εκ μέρους του προσφεύγοντα το φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε για την παρεχόμενη υπηρεσία.
2. Το ποσό των 41.757,00€ προήλθε από έμβασμα εξωτερικού και συγκεκριμένα από τον υπ' αριθ..... με όνομα δικαιούχου .....

και αιτιολογία πληρωμής «.....». Από έλεγχο στο τηρούμενο αναλυτικό καθολικό δε διαπιστώθηκε έκδοση και καταχώρηση τιμολογίου αξίας 41.757,00€, αλλά και ούτε διευκρινίστηκε εκ μέρους του προσφεύγοντα το φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε για την παρεχόμενη υπηρεσία.

Επιπρόσθετα, γεγονός που καθιστά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα παντελώς αβάσιμους και αστήρικτους είναι ότι ο υπό κρίση λογαριασμός όχι μόνο δεν εξαντλείται στις 31.12.2015, εφόσον θεωρητικά τακτοποιούνται λογιστικά τα υπόλοιπα προμηθευτών, αλλά απεναντίας το ποσό μεταφέρεται στη χρέωση του λογ.43.01 ως διαθέσιμο για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, το οποία παραμένει ως κονδύλι του Ισολογισμού μέχρι και το φορολογικό έτος 2018. Ειδικότερα από την υπ' αριθ...../...../19 Πληροφοριακή Έκθεση - Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για τα φορολογικά έτη 2016-2018, όπως αυτή διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας, ο λογ. 43.01.00- Καταθέσεις εταίρων διαμορφώνεται ως εξής:

| Κωδικός - Περιγραφή | Πιστωτικό Υπόλοιπο Απογραφής | Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/2016 | Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/2017 | Πιστωτικό Υπόλοιπο 31/12/2018 |
|---------------------|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| 43.01.00.0000       | 1.430.615,64                 | 1.471.985,64                  | 1.503.585,64                  | 1.503.585,64                  |

Αξίζει δε να σημειωθεί ότι ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/26-06-2019 Αίτημα παροχής πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ενώ ουδέποτε προσκόμισε κάποιο έγγραφο προς αιτιολόγηση της πηγής και αιτίας του εν λόγω λογαριασμού.

Ως εκ τούτου, η εν λόγω καρτέλα δε γίνεται αποδεκτή από τον έλεγχο καθότι ουδόλως αποτελεί νέο στοιχείο ενώ δε φέρει καμία αποδεικτική ισχύ και βαρύτητα

#### Παρατήρηση Ελέγχου

Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία πρέπει να γίνεται με τη δέουσα προσοχή και επιμέλεια προκειμένου να απεικονίζεται η πραγματική εικόνα της εκάστοτε οικονομικής οντότητας. Ο σκοπός της τήρηση ενός, λογαριασμού λογιστικής είναι ένας και παράγει ένα και μόνο αποτέλεσμα. Και μόνο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τηρούσε το λογ.53.14 ως λογαριασμού Ταμείου (λογ.38) είναι ανυπόστατος και δε συνάδει με καμία παραδεκτή αρχή της λογιστικής τήρησης διπλογραφικού συστήματος καθώς ο λογ. 38.00 είναι λογαριασμός ενεργητικού (όταν πιστώνεται μειώνεται) και ο λογ. 53.14 λογαριασμός παθητικού (όταν πιστώνεται αυξάνεται) που ορίζει την υποχρέωση της επιχείρησης προς το μέτοχο της. Επί το πλείστον, με καμία λογιστική αρχή και διάταξη του ν.4308/2014, δεν προβλέπεται η τήρηση δύο (2) διαφορετικών Ταμείων σε μια οντότητα καθόσον οι λογαριασμοί Ταμειακών διαθεσίμων είναι συγκεκριμένοι.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγωντας επικαλείται την παράλειψη λογιστικών εγγραφών εξόφλησης υποχρεώσεων προς προμηθευτές παρελθουσών-αγνώστου πλήθους-χρήσεων και ταυτόχρονα τη διενέργεια αντιλογισμών κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Τυχόν λογιστικά σφάλματα στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία σαφώς και δε διορθώνονται χρεοπιστώνοντας οποιοδήποτε λογαριασμό λογιστικής και δη λογαριασμούς της Καθαρής Θέσης, ήτοι λογ.43.01 -Ποσά προορισμένα προς αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Πολύ περισσότερο δε, τα λογιστικά σφάλματα δε διορθώνονται «εμφανίζοντας»

διαφορετικά βιβλία μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου αλλοιώνοντας παντελώς την οικονομική εικόνα της οντότητας.

Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω, όπως αναλυτικά και εμπεριστατωμένα αναφέραμε, ο έλεγχος προτείνει τη απόρριψη της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής καθώς τα προσκομισθέντα στοιχεία ουδόλως αποτελούν νέα στοιχεία.»

**Επειδή** ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/27.06.2022 Υπόμνημα, προσκόμισε και επικαλέστηκε επιπλέον έγγραφα και δικαιολογητικά, ως περιγράφονται στο ως άνω υπόμνημα, τα οποία κατατέθηκαν στην Υπηρεσία μας, χωρίς να αναγράφονται αναλυτικά.

**Επειδή**, δεν προέκυψε από και τις από **27-12-2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων, της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, αν τα ανωτέρω στοιχεία τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και αν τα έλαβε υπόψη της κατά τη σύνταξη των από **27-12-2021** εκθέσεων μερικού ελέγχου.

**Επειδή**, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε εκ νέου την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/27-06-2021 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης ...../2022 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει του νέου υπομνήματος και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σε απάντηση των προαναφερομένων απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/01-07-2022 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

**Επειδή** στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/01-07-2022 πόρισμα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της με αριθ. ..../2022 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρει σχετικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς και τα επιπλέον στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων: «Ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/27-06-2022 Υπόμνημα επικαλείται «παράνομη επιβολή προστίμου φορολογικού έτους 2015, λόγω παραβάσεως της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης».

**Δεδομένου ότι:**

-Για παραβάσεις, που διαπράχθηκαν μέχρι και 16.10.2015, μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων για αποκρυβείσα αξία άνω των πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του 4174/2013 εφαρμόζονται πλέον οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 & 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, οι οποίες περιορίζουν το επιβαλλόμενο πρόστιμο σε ποσό ίσο με 25% της αξίας της συναλλαγής ή μέρος της αποκρυβείσας αξίας για κάθε παράβαση.

- Για παραβάσεις, που διαπράχθηκαν μέχρι και 16.10.2015, μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων για αποκρυβείσα αξία κάτω των πέντε χιλιάδων (5.000,00) ευρώ για τις οποίες δεν είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του 4174/2013 εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3' της παρ. 1 & 2 του άρθρου 54

του 4174/2013, ήτοι δ) πεντακόσια (500) ευρώ, νια κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', ν', δ', στ' και &' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύφους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά Φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών Φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο Φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

- Για παραβάσεις, που διαπράχθηκαν από 17.10.2015 και έπειτα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58α όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (από 17-10-2015) σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης Φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου νια πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα ουδόλως διαφοροποιεί τη θέση της Φορολογικής αρχής, η οποία εφάρμοσε τις ισχύουσες Φορολογικές διατάξεις και εμμένει στις αρχικές της διαπιστώσεις.

➤ Ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΙ 2022 ΕΜΠ /27-06-2022 Υπόμνημα προσκομίζει καρτέλες προμηθευτών και Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής Δεκεμβρίου 2014 & 2015.

Δεδομένου ότι:

✓ Αναφορικά με το λογ.50.00-Προμηθευτές Εσωτερικού

-Με τα φορολογικά βιβλία, όπως αυτά τηρήθηκαν και προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη και κοινοποίηση των από 27/12/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α & μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η καρτέλα του υπό κρίση λογαριασμού εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο στις 31/12/2015 ύψους 202.333,56€.

-Με την υπ' αριθ. ..../2022 αναπομπή προσκομίστηκε «νέα» καρτέλα του λογ.50.00 με τις «νέες» αντιλογισθείσες εγγραφές βάσει των οποίων το πιστωτικό υπόλοιπο στις 31/12/2015 διαμορφώνεται στο ποσό των 1.765.827,59€

-Με την παρούσα αναπομπή προσκομίστηκε «καινούργιο» Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής, βάσει του οποίου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογ.50.00 στις 31/12/2015 «επανερχεται» στο ποσό των 202.333,56€.

✓ Αναφορικά με το λογ.53.14-Δοσοληπτικός Επιχειρηματία

-Με τα φορολογικά βιβλία, όπως αυτά τηρήθηκαν και προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη και κοινοποίηση των από 27/12/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α & μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η καρτέλα του υπό κρίση λογαριασμού εμφανίζει απογραφή έναρξης περιόδου 111.227,59€ και πιστωτικό υπόλοιπο στις 31/12/2015 ύψους 1.430.615,64€.

-Με την υπ' αριθ. ..../2022 αναπομπή προσκομίστηκε «νέα» καρτέλα του λογ.53.14 με τις «νέες» αντιλογισθείσες εγγραφές (χρεώσεις και πιστώσεις) βάσει των οποίων η απογραφή έναρξης και το πιστωτικό υπόλοιπο στις 31/12/2015 διαμορφώνονται στο ποσό των 111.227,59€

-Με την παρούσα αναπομπή προσκομίστηκε «καινούργιο» Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής φορολογικού έτους 2014 «εμφανίζεται» ο λογ.53.14 με πιστωτικό υπόλοιπο στις 31/12/2014 ύψους 111.227,59€ αλλά «εξαφανίζεται» στο Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής φορολογικού έτους 2015. Απεναντίας, παραμένει ο λογ.43.01-Καταθέσεις Εταίρων με

πιστωτικό υπόλοιπο στις 31/12/2015 ύψους 1.430.615,64€. Αδιευκρίνιστο δε, πως σχηματίστηκε σε αυτό το «καινούργιο» Ισοζύγιο η πίστωση του εν λόγω ποσού προς αύξηση μετοχικού κεφαλαίου χωρίς να εμφανίζεται η αντίστοιχη χρέωση του λογ.53.14.

✓ Αναφορικά με τις καρτέλες προμηθευτών

Ο προσφεύγων προσκόμισε ενδεικτικά κάποιες καρτέλες προμηθευτών αγορών & πρώτων υλών προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι οι λογ.53.14 & 43.01 κινήθηκαν προς λογιστική εξόφληση των υπολοίπων προμηθευτών. Ειδικότερα:

-Για τον προμηθευτή Μυλωνά Κων. & ΣΙΑ ΕΕ προσκομίστηκαν καρτέλες 2009 & 2010, στις οποίες δεν εμφανίζονται εξοφλήσεις τιμολογίων και μέχρι και 31/12/2010 όλο το ποσό εμφανίζεται ανεξόφλητο. Απεναντίας, προσκομίστηκε μία λίστα (απλό έγγραφο Word) ως πληρωμές 2009 & 2010 χωρίς ημερομηνίες εξόφλησης. Άξιο απορίας δε, το γεγονός πως κατάφερε ο προσφεύγων να προσδιορίσει και να καταγράψει τις εν λόγω εξοφλήσεις όταν αυτές δεν αναγράφονται στις καρτέλες.

-Για κάποιους άλλους προμηθευτές προσκόμισε καρτέλες αποκλειστικά για το 2009 & 2010 ενώ για κάποιους άλλους από το 2009 έως και το 2022, με χρεώσεις τιμολογίων και αντίστοιχες πιστώσεις/εξοφλήσεις.

Ο έλεγχος έχει να αντιτάξει τα κάτωθι:

✓ Ο έλεγχος εξέτασε και έλαβε υπόψη τα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα στο σύνολο τους όπως αυτά τηρήθηκαν και προσκομίστηκαν μέχρι τη σύνταξη και κοινοποίηση των από 27/12/2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α & μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, βάσει του άρθρου 14 ν.4174/2013, με δική του ευθύνη. Ο προσφεύγων συνέταξε Ισολογισμό βάσει του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (βλ. συνημμένο γενικής λογιστικής ισοζύγιο Ισολογισμού 2015) και υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, αφού πρωτίστως οριστικοποίησε τις λογιστικές του εγγραφές, με δική του ευθύνη. Η προσκόμιση «διαφορετικών» λογιστικών βιβλίων & αρχείων μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου και δη στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προβλέπεται από καμία ισχύουσα διάταξη νόμου. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων έχει προσκομίσει-μέχρι και σήμερα-τρία (3) διαφορετικά Ισοζύγια Γενικής λογιστικής με διαφορετικά λογιστικά υπόλοιπα έτους. Η αμφιθυμία του προσφεύγοντα να κατασταλάξει σε ένα και μόνο λογιστικό αποτέλεσμα στερεί από τα «νέα» στοιχεία που επικαλείται οποιαδήποτε αποδεικτική ισχύ και βαρύτητα. Επιπλέον, με τόσες επαναλαμβανόμενες αλλαγές στους τηρούμενους λογαριασμούς αναπόφευκτο είναι να «ξεχαστούν» κάποιοι λογαριασμοί να μεταφερθούν από χρήση σε χρήση δημιουργώντας ωστόσο κενά στη λογιστική αποτύπωση και κατ' επέκταση στην απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της ατομικής επιχείρησης.

✓ Ο προσφεύγων εμμένει στον ισχυρισμό του για «λογιστική τακτοποίηση υποχρεώσεων» με πλασματικά ταμεία και πλασματικούς συμψηφισμούς ενώ σαν όρος δεν υφίσταται σε καμία παραδεκτή αρχή της λογιστικής πόσο μάλλον δεν προβλέπεται από καμία ισχύουσα φορολογική διάταξη. Προσκομίζει ενδεικτικά κάποιες καρτέλες μόνο προμηθευτών αγορών & πρώτων υλών, ωστόσο ο λογ.50.00 περιλαμβάνει τους πάσης φύσεως προμηθευτές. Ο ισχυρισμός και μόνο του προσφεύγοντα ότι εξοφλούσε με μετρητά τους προμηθευτές του τα προηγούμενα-αγνώστου πλήθους-χρόνια, χωρίς να διενεργεί τις αντίστοιχες ταμειακές εγγραφές (πίστωση λογ.38.00) σημαίνει ξεκάθαρα και

πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι εν λόγω εξοφλήσεις προμηθευτών πραγματοποιήθηκαν με μη φορολογηθέντα έσοδα. Στη λογιστική δεν νοείται έξοδο/δαπάνη/αγορά χωρίς το αντίστοιχο έσοδο. Συνεπώς, όταν δεν έχει εγγραφεί η εξόφληση δαπάνης/αγοράς (πίστωση λογ.38.00) δεν είχε εγγραφεί και η αντίστοιχη είσπραξη εσόδου (χρέωση λογ.38.00). Ειδικότερα, σε επιχειρήσεις με διπλογραφικό λογιστικό σύστημα υπόχρεες σε τήρηση λογαριασμού Ταμείου όπως του προσφεύγοντα προβλέπεται η λεγόμενη «συμφωνία Ταμείου» βάσει της οποίας πρέπει το υπόλοιπο του λογ.38.00 να συμφωνεί επακριβώς με τα χρήματα που υπάρχουν πραγματικά στο Ταμείο. Συνεπώς, και μόνο η ενέργεια του προσφεύγοντα να προβεί εκ των υστέρων σε νέες διορθωτικές ταμειακές εγγραφές καταστρατηγεί εξ' ορισμού κάθε αρχή και έννοια της λογιστικής και στερεί από τους ισχυρισμούς του κάθε αποδεικτική ισχύ και βαρύτητα.

✓ Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία πρέπει να γίνεται με τη δέουσα προσοχή και επιμέλεια προκειμένου να απεικονίζεται η πραγματική εικόνα της εκάστοτε οικονομικής οντότητας. Ο σκοπός της τήρηση ενός λογαριασμού λογιστικής είναι ένας και παράγει ένα και μόνο αποτέλεσμα. Και μόνο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τηρούσε το λογ.53.14 ως λογαριασμού Ταμείου (λογ.38) είναι ανυπόστατος και δε συνάδει με καμία παραδεκτή αρχή της λογιστικής τήρησης διπλογραφικού συστήματος καθώς ο λογ. 38.00 είναι λογαριασμός ενεργητικού (όταν πιστώνεται μειώνεται) και ο λογ. 53.14 λογαριασμός παθητικού (όταν πιστώνεται αυξάνεται) που ορίζει την υποχρέωση της επιχείρησης προς το μέτοχο της. Επί το πλείστον, με καμία λογιστική αρχή και διάταξη του ν.4308/2014, δεν προβλέπεται η τήρηση δύο (2) διαφορετικών Ταμείων σε μια οντότητα καθόσον οι λογαριασμοί Ταμειακών διαθεσίμων είναι συγκεκριμένοι. Τυχόν λογιστικά σφάλματα στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία σαφώς και δε διορθώνονται χρεοπιστώνοντας οποιοδήποτε λογαριασμό λογιστικής και δη λογαριασμούς της Καθαρής Θέσης, ήτοι λογ.43.01 -Ποσά προορισμένα προς αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Απεναντίας, η διόρθωση τυχόν λογιστικών σφαλμάτων πρέπει να γίνεται με διακριτό τρόπο, να επισημαίνονται επακριβώς οι παραλείψεις και σε καμία περίπτωση δε διορθώνονται «εμφανίζοντας διαφορετικά λογιστικά βιβλία» μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου αλλοιώνοντας παντελώς την οικονομική εικόνα της οντότητας.

Ενδεικτικό είναι το γεγονός, ότι ο προσφεύγων μέχρι και σήμερα έχει προβάλλει τους κάτωθι εκ διαμέτρου αντίθετους ισχυρισμούς:

.....

#### Παρατήρηση Ελέγχου

Ο προσφεύγων μέχρι και σήμερα έχει προβάλλει αντικρουόμενους ισχυρισμούς και έχει προσκομίσει διαφορετικά λογιστικά αρχεία καταστρατηγώντας κάθε παραδεκτή λογιστική αρχή και αλλοιώνοντας παντελώς την οικονομική εικόνα της επιχείρησης του. Επιπροσθέτως, είναι αντιφατικό από τη μία να επικαλείται λανθασμένες λογιστικές εγγραφές, διορθώσεις λαθών και παραλείψεων ετών και από την άλλη να αποδέχεται το σύνολο των τηρούμενων βιβλίων του και κατ' επέκταση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης. Η ορθή τήρηση, απεικόνιση και η αλληλουχία των λογιστικών εγγραφών, αποτελεσματικών και μη λογαριασμών, οδηγεί σε ασφαλές λογιστικό αποτέλεσμα. Ο σκοπός της τήρησης κάθε λογαριασμού λογιστικής είναι ένας, εγγράφεται με συγκεκριμένο τρόπο και πάνω από όλα παράγει ένα και μόνο αποτέλεσμα. Ως εκ τούτου,

δεν προβλέπεται να κινούνται/χρεοπιστώνονται λογαριασμοί κατά το δοκούν πόσο μάλλον να κινείται ένας λογαριασμός σε αντικατάσταση κάποιου άλλου απλά και μόνο για να «κλείνουν» λογιστικά υπόλοιπα.

#### **ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω, όπως αναλυτικά και εμπεριστατωμένα αναφέραμε, ο έλεγχος προτείνει τη απόρριψη της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής καθώς τα προσκομισθέντα στοιχεία ουδόλως αποτελούν νέα στοιχεία και ουδόλως διαφοροποιούν τη θέση του ελέγχου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται αποδεκτοί και απορρίπτονται καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή αντέκρουσε αυτούς κατά τρόπο σαφή και εμπεριστατωμένο στο πόρισμα που μας απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της επί των με αριθ. ....../2022 και ...../2022 πράξεων αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27-12-2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 04/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ..... και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθ. ....../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                  |                       |
|----------------------------------|-----------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 673.542,08 €          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 336.771,04 €          |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 166.472,49 €          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>1.176.785,61 €</b> |

2) της υπ' αριθ. ....../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                  |                     |
|----------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 294.248,29 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 92.646,66 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>386.894,95 €</b> |

3) της υπ' αριθ. ....../2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 16/10/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Συνολικό ποσό: 396.296,14 ευρώ**

4) της υπ' αριθ. ....../2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 17/10/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Συνολικό ποσό: 16.489,18 ευρώ**

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.