



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3033

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-350

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 28/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....», έδρα στο Αττικής, Τ.Κ. και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας-διπλογραφικά, κατά:

- της με αριθμό/30-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της με αριθμό/30-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της με αριθμό/30-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της με αριθμό/30-05-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρων 54 και 57 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες από 30/05/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από 28/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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 τη με αριθμό/30-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού **15.117,26** ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **7.558,63** ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης **2.583,22** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **25.259,11** ευρώ.

-Με τη με αριθμό/30-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού **23.693,97** ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **5.923,49** ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης **5.265,32** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **34.882,78** ευρώ.

- Με τη με αριθμό/30-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού **12.636,79** ευρώ.

- Με τη με αριθμό/30-05-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρων 54 και 57 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **6.319,90** ευρώ, λόγω μη έκδοσης, τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2018, φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **52.653,27** ευρώ στην οποία αναλογεί Φ.Π.Α., με συντελεστή 24%, ποσού **12.639,90** ευρώ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των από 30/05/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμό/01-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Συνεπεία της υποβολής της υπ' αριθ./27-11-2023 τροποποιητικής δήλωσης, βάσει των διατάξεων του ν. 4512/2018 που υπέβαλε ο προσφεύγων, η παραγραφή της φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 παρατείνεται έως την 31/12/2024.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1124/2015 (ενότητα Γ του παραρτήματος ΙΙΙ) και της ΠΟΛ 1036/2017, τα τραπεζικά δεδομένα που λήφθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2017 έως 31/12/2018, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis και Elenxis, ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αριθμό/13-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του ν.4987/2022, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς, ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα.

Κατόπιν των ανωτέρω και αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος επί του ως άνω Σ.Δ.Ε., συντάχθηκαν οι από 30/05/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, δραστηριοποιείται στον κλάδο λιανικού και χονδρικού εμπορίου επίπλων και μικροεπίπλων. Τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος προέρχονται κυρίως από λιανικές πωλήσεις (88% επί του συνολικού τζίρου).

Η επιχείρηση διαθέτει τερματικά POS συνδεδεμένα με επαγγελματικούς τραπεζικούς λογαριασμούς στα Τραπεζικά Ιδρύματα της Για τη διενέργεια του ελέγχου τέθηκαν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας, μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.), τα ηλεκτρονικά αρχεία στα οποία περιλαμβάνεται το σύνολο των κινήσεων που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς που ο προσφεύγων τηρούσε είτε ατομικά είτε από κοινού ως συνδικαιούχος.

Από τα προσκομισθέντα αναλυτικά καθολικά διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα τηρούσε τον ενδιάμεσο λογαριασμό **33.95 «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕΣΩ POS»** για την παρακολούθηση των πληρωμών των πελατών της μέσω πιστωτικών καρτών (pos).

Συγκεκριμένα τηρούσε τους κάτωθι υπολογαριασμούς:

-

- 33.95.00.010 (site) για τις πωλήσεις μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας παραγγελιών.

Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά των ως άνω λογαριασμών και στο Γενικό Ημερολόγιο, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα:

- Για την πληρωμή του τιμήματος της συναλλαγής από τους πελάτες μέσω τερματικού pos, χρεώνει τους τριτοβάθμιους του λογαριασμού 33.95 και πιστώνει το λογαριασμό 30 -Πελάτες με αιτιολογία «Ταμειακές Κινήσεις».
- Για την έκδοση του παραστατικού της πώλησης, χρεώνεται ο λογαριασμός πελάτες και πιστώνονται τα έσοδα.

- Για την είσπραξη του τιμήματος της συναλλαγής μέσω των τερματικών pos από τα Τραπεζικά Ιδρύματα χρεώνει το λογαριασμό 38.03 - Τράπεζες και πιστώνει τους τριτοβάθμιους του λογαριασμού 33.95 με την αιτιολογία «Συμψηφιστικές Κινήσεις».

Ο έλεγχος παραθέτει ακολούθως το λογιστικό κύκλωμα κατά την πώληση και είσπραξη μέσω τερματικών pos:

Λογιστικό Κύκλωμα εγγραφών	Χρέωση	Πίστωση
είσπραξη τιμήματος από πελάτη μέσω pos	λογ. 33.95	λογ. 30.00
έκδοση φορολογικού παραστατικού σε πελάτη	λογ. 30.00	λογ. 70 λογ. 54
είσπραξη του τιμήματος της συναλλαγής από την τράπεζα	λογ. 38.03	λογ. 33.95
	λογ. 65.98.01 προμήθεια	
Αντιλογισμοί (επιστροφές σε πελάτες λόγω ακυρώσεων και επιστροφών)	λογ. 30.00	λογ. 33.95

και βάσει των ως άνω καταλήγει ότι ο λογαριασμός 33.95 θα πρέπει να παραμένει με χρεωστικό υπόλοιπο και να κλείνει (πιστώνεται) πάντα με την είσπραξη του τιμήματος από τραπεζικό λογαριασμό.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά, προέκυψε επίσης ότι ο λογαριασμός 33.95 το φορολογικό έτος 2017, εμφανίζει ως συνολική χρέωση περιόδου ποσό ύψους 449.570,17 ευρώ, συνολική πίστωση περιόδου ποσό 1.464.186,67 ευρώ, συνολική προοδευτική χρέωση ποσό 1.451.282,17 ευρώ και συνολική προοδευτική πίστωση ποσό 1.464.186,67 ευρώ, ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο έτους **-12.904,50 ευρώ**. Αντίστοιχα ο λογαριασμός 33.95 το φορολογικό έτος 2018 εμφανίζει ως συνολική χρέωση περιόδου ποσό ύψους 182.165,89 ευρώ, συνολική πίστωση περιόδου ποσό 1.217.624,65 ευρώ, συνολική προοδευτική χρέωση ποσό 1.184.990,89 ευρώ και συνολική προοδευτική πίστωση ποσό 1.217.624,65 ευρώ, ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο έτους **-32.633,76 ευρώ**.

Επιπλέον, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις κατά τις οποίες η ελεγχόμενη οντότητα χρεώνει τους τριτοβάθμιους του λογαριασμού 33.95 και πιστώνει το λογαριασμό 30 - Πελάτες κατά την πληρωμή του τιμήματος της συναλλαγής από τους πελάτες μέσω τερματικού pos και εκ των υστέρων **αντιλογίζει** τις εγγραφές χρεώνοντας το λογαριασμό 30 - Πελάτες και πιστώνοντας τους τριτοβάθμιους του λογαριασμού 33.95 με αιτιολογία «Ταμειακές Κινήσεις».

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος διερεύνησε τους προαναφερόμενους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 33.95. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

✓ **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:**

Οι συνολικές διαφορές του έτους **2017** διαμορφώθηκαν ως εξής:

- Το ανααιτιολόγητο πιστωτικό υπόλοιπο των καρτών (λογ. 33.95) ανέρχεται στο ποσό των 20.993,06 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου 24% Φ.Π.Α. 24%.

- Το ποσό που αντιλογίστηκε ανατιολόγητα και δε φορολογήθηκε στους τηρούμενους τριτοβάθμιους λογαριασμούς πιστωτικών καρτών ανέρχεται σε 22.381,25 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου 24% Φ.Π.Α. 24%.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των 43.374,31 ευρώ (20.993,06 + 22.381,25) αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των **34.979,28** ευρώ (43.374,31/1,24), αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Οι συνολικές διαφορές του έτους **2018** διαμορφώθηκαν ως εξής:

- Το ανατιολόγητο πιστωτικό υπόλοιπο των καρτών (λογ. 33.95) ανέρχεται στο ποσό των 44.638,78 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου 24% Φ.Π.Α. 24%.

- Το ποσό που αντιλογίστηκε ανατιολόγητα και δε φορολογήθηκε στους τηρούμενους τριτοβάθμιους λογαριασμούς πιστωτικών καρτών ανέρχεται σε 20.651,27 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου 24% Φ.Π.Α. 24%.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των 65.290,05 ευρώ (44.638,78 + 20.651,27) αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των **52.653,27** ευρώ (65.290,05/1,24), αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

✓ **Φ.Π.Α.:**

Κατόπιν αυτών η αξία των φορολογητέων εκροών διαμορφώθηκε ως εξής:

	Φορολογικό Έτος 2018		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	3.297.860,09	3.350.513,36	52.653,27
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.636,79	12.636,79

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος, μεταξύ άλλων, ότι:

- Σχετικά με τη διαπίστωση πιστωτικών υπολοίπων στο λογαριασμό 33.95 και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ισχυρίζεται ότι αυτό οφείλεται σε ατακτοποίητα χρεωστικά υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών του ίδιου περιληπτικού λογαριασμού 33.95 «παιτήσεις από πιστωτικές κάρτες μέσω POS».
- Σχετικά με τις αντίθετες λογιστικές εγγραφές/αντιλογισμούς που διενεργούνται με πίστωση των υπολογαριασμών του 33.95 και χρέωση του λογαριασμού πελατών, ισχυρίζεται ότι αφορούν σε επιστροφές σε πελάτες λόγω ακυρώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων

περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεις 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.

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής 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.

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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2017 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των πενήντα (50) ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, με το άρθρο 19 «Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με το άρθρο 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...»

Επειδή, με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή:

➤ **Φορολογικό έτος 2017:**

• **ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ**

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί πιστωτικών καρτών (λογ. 33.95) οι οποίοι εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα στο τέλος του έτους και για τους οποίους ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία, παρατίθενται ως ακολούθως:

Λογαριασμός 33.95.00.000 (ΕΤΕ Έδρας):

Από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.95.00.000 (ΕΤΕ Έδρας), προκύπτει ότι η συνολική χρέωση ανέρχεται στο ποσό των 71.751,65 ευρώ και η πίστωση στο ποσό των

106.850,14 ευρώ (αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί/πιστώσεις ποσού 4.082,33 ευρώ και οι πληρωμές προμηθευτών/χρεοπιστώσεις ποσού 14.354,66 ευρώ).

Λογαριασμός 33.95.00.002 (ΕΤΕ):

Από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.95.00.002 (ΕΤΕ), προκύπτει ότι η συνολική χρέωση ανέρχεται στο ποσό των 15.343,80 ευρώ και η πίστωση στο ποσό των 184,54 ευρώ.

Από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, οι εισπράξεις από τερματικά ροσ της όπως αυτές αποτυπώνονται και στον προσκομισθέντα εκ του ελεγχόμενου πίνακα (rivot), η χρέωση του λογαριασμού 38.03.00.004, ανέρχεται στο ποσό των 107.034,68 ευρώ.

Από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) διαπιστώθηκαν εισπράξεις μέσω τερματικών ροσ στον υπ' αριθμ. GR τηρούμενο λογαριασμό στην ύψους 105.287,35 ευρώ. Στο εν λόγω ποσό προστίθενται οι τραπεζικές προμήθειες ύψους 2.801,16 ευρώ καθώς έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό 33.95, ως εκ τούτου το συνολικό ποσό των εισπράξεων ανέρχεται στο ποσό των 108.088,51 ευρώ.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική χρέωση των λογαριασμών 33.95.00.000 και 33.95.00.002 της στο ποσό των 87.095,45 ευρώ (71.751,65 + 15.343,80) και τη συνολική πίστωση στο ποσό των 108.088,51 ευρώ.

Η διαφορά ύψους 20.993,06 ευρώ (108.088,51 - 87.095,45), κρίθηκε ότι αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 16.929,89 (20.993,06/1,24), αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επιπλέον για ποσό 4.082,33 ευρώ, για το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορά χρήματα που επεστράφησαν στους πελάτες μέσω τραπεζικού ιδρύματος, το ποσό αντιλογίζεται (χρέωση και πίστωση) στον 33.95.00.000 τριτοβάθμιο λογαριασμό, ενώ, σύμφωνα με τον έλεγχο, η επιχείρηση δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένοι αντιλογισμοί αφορούν: (α) ακυρώσεις των πιστωτικών καρτών ή (β) επιστροφή χρημάτων στους πελάτες.

Το ως άνω ποσό 4.082,33 ευρώ, κρίθηκε ότι αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 3.292,20 (4.082,33/1,24), αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

«...III. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος, χωρίς την διενέργεια σε πρώτη φάση οποιασδήποτε ελεγκτικής διαδικασίας προχώρησε σε καταλογισμό διαφοράς φορολογητέου εισοδήματος με μόνη την αναφορά στην ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων στους προαιρετικούς, ενδιάμεσους και για εσωτερικούς πληροφοριακούς λόγους τηρούμενους λογαριασμούς ανά Τράπεζα - πιστωτική κάρτα - Υποκατάστημα, χωρίς να λαμβάνει αντίστοιχα τα ατακτοποίητα χρεωστικά

υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών του ίδιου περιληπτικού λογαριασμού 33.95 (απαιτήσεις από πιστωτικές κάρτες μέσω POS)...

Προκύπτουν 2 ακυρώσεις ροσ συνολικού ποσού **1.053,82 ευρώ**, το οποίο όμως δεν αφαιρεί ο έλεγχος από τις υποτιθέμενες εισπράξεις ροσ...

Δεν αφαιρείται το ποσό των 4.082,33 ευρώ, το οποίο αφορά σε επιστροφές καταθέσεων σε πελάτες λόγω ακυρώσεων...Τα σχετικά παραστατικά ουδέποτε ζητήθηκαν προς επαλήθευση... Σε απόδειξη των ανωτέρω έχει συνταχθεί αρχείο των εγγραφών αυτών με απόλυτη συσχέτιση με τα παραστατικά Τραπεζικών καταθέσεων ή ακυρώσεων μέσω ροσ, αποδεικνύοντας με τον πιο πρόσφορο τρόπο τις ανακρίβειες, που περιλαμβάνει η Έκθεση Ελέγχου, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Νο 2 ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ Νο 1 ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΜΕΣΟΥ ΚΑΡΤΑΣ ΕΤΕ ΧΡΗΣΗΣ 2017...

Στους υπολογισμούς περιλαμβάνονται και οι πληρωμές, που έγιναν από τον τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο πραγματοποιούνταν οι καταθέσεις μέσω των εισπράξεων ροσ σε **προμηθευτές**, όπου, εκ παραδρομής, αντί να χρεωθούν οι λογαριασμοί των προμηθευτών, χρεώθηκε ο ενδιάμεσος λογαριασμός 33.95 των καρτών και στη συνέχεια έγινε ο αντιλογισμός με πίστωση του 33.95 και χρέωση των προμηθευτών...

Περαιτέρω, στη σελίδα 113 της Έκθεσης Ελέγχου, στην πρώτη παράγραφο, προκύπτει ότι το ποσό των 4.082,33 αφαιρείται από τα δεδομένα της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά μεταξύ των υποτιθέμενων εισπράξεων από το σύστημα Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) και αυτών, που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, καταλήγοντας σε διαφορά ποσού 20.993,06 Ευρώ (σελίδα 114, δεύτερη παράγραφος), ενώ στην ανακεφαλαίωση υπολογισμού της τελικής διαφοράς προς καταλογισμό, στην πέμπτη παράγραφο της προαναφερόμενης σελίδας, στο ανωτέρω ποσό των 20.993,06 ξανά **προστίθεται για δεύτερη φορά,...**

Επειδή, σχετικά με το ποσό **4.082,33 ευρώ**, το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφές σε πελάτες λόγω ακυρώσεων, προσκομίζονται με την παρούσα: καρτέλες πελατών, κίνηση του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της ΕΤΕ - χρεώσεις (για όλους τους αντιλογισμούς πλην αυτών για τους πελάτες), καθώς και πίνακας με τίτλο «ΕΤΕ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΧΡΗΣΗ 2017», ο οποίος περιλαμβάνει περιγραφή των λογιστικών εγγραφών που έχουν γίνει από την επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένων των εγγραφών πίστωσης του λογαριασμού 38.03, για την επιστροφή χρηματικών ποσών σε δέκα πέντε (15) περιπτώσεις πελατών της.

Επειδή, σχετικά με τους αντιλογισμούς λόγω επιστροφών, διαπιστώθηκε ότι:

- σε κάποιες περιπτώσεις το τίμημα πώλησης εισπράττεται από ροσ συνδεδεμένο με συγκεκριμένο επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό αλλά επιστρέφεται στον πελάτη από ροσ συνδεδεμένο με διαφορετικό επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό άλλης τράπεζας,
- σε άλλες περιπτώσεις δεν προκύπτει επιστροφή χρημάτων,
- από το statement της τράπεζας και από το Σ.Μ.Τ.Λ. δεν υπάρχει αιτιολογία προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πρόκειται για τον ίδιο πελάτη,
- οποιαδήποτε ακύρωση παραγγελίας με την έκδοση ή όχι πιστωτικού σημειώματος θα έπρεπε να συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τόσο την είσπραξη όσο και την επιστροφή χρημάτων στους πελάτες και την επιστροφή του εμπορεύματος στην επιχείρηση με την αντίστοιχη ενημέρωση σχετικού αρχείου διακινούμενων αγαθών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 8-12 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Επειδή, επιπλέον τα λογιστικά αρχεία πρέπει να 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.

Επειδή, από τις καρτέλες πελατών καθώς και από τις εγγραφές στα βιβλία του προσφεύγοντος αποτυπώνεται λογιστικά, με χρεοπίστωση των κατάλληλων λογαριασμών, μείωση των φορολογητέων εσόδων του προσφεύγοντος με τη μορφή επιστροφών χρηματικών ποσών σε πελάτες λόγω ακυρώσεων/επιστροφών.

Επειδή, από την προσκομισθείσα κίνηση του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της ΕΤΕ, προκύπτουν χρεούμενα τα υπό κρίση ποσά, με περιγραφή συναλλαγής, χωρίς περαιτέρω όμως να διαπιστώνεται ο λογαριασμός προορισμού, ώστε να ταυτοποιηθεί ασφαλώς η συναλλαγή και ο πελάτης για τον οποίο διενεργείται η επιστροφή. Επιπλέον ούτε στο Σ.Μ.Τ.Λ., σύμφωνα με την από 05/07/2024 έκθεση απόψεων, υπάρχει αιτιολογία για την επιστροφή των ποσών αυτών, ενώ για τους πελάτες δε διαπιστώθηκε καν η επιστροφή χρημάτων.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία που θα ταυτοποιούσαν με ασφάλεια τις υπό κρίση συναλλαγές, όπως για παράδειγμα:

- Αναλυτικές Εκτυπώσεις των POS (προκύπτει ο τύπος και ο αριθμός της κάρτας που χρησιμοποιήθηκε καθώς και το ονομαστικό ποσό της συναλλαγής, κατά την πληρωμή και την επιστροφή των υπό κρίση χρηματικών ποσών),
- Πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης που εκδίδονται στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών, το τηρούμενο αρχείο πιστωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης για ποσά άνω των πενήντα ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 12 των Ε.Λ.Π.
- Στοιχεία σχετικά με την παρακολούθηση των αποθεμάτων στην περίπτωση των επιστροφών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. κτλ.

Κατόπιν των ως άνω, κρίνεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), ούτε παρέχονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας από αυτές και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι πληρωμές προμηθευτών ποσού 14.354,66 ευρώ, δεν αφορούν ακαθάριστα έσοδα και ως εκ τούτου εξαιρέθηκαν από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων χρήσης (βλ. σελ. 111-114 έκθεσης ελέγχου).

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι το ποσό 1.053,82 ευρώ θα έπρεπε να εξαιρεθεί από τις εισπράξεις ως «ακυρώσεις/επιστροφές pos». Ο έλεγχος δε δύναται να επαληθεύσει εάν το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των 4.082,33 ευρώ, εάν είναι πλέον των 4.082,33 ευρώ και για ποιούς από όλους τους πελάτες, εάν είναι ακυρώσεις συναλλαγών και για ποιους πελάτες ή εάν αφορούν πληρωμές προμηθευτών. Ο έλεγχος παρατηρεί ότι οποιαδήποτε

πληρωμή ή μεταφορά χρημάτων μέσω πιστωτικών καρτών δε συσχετίζεται μέσω λογιστικών εγγραφών με επιστροφές χρημάτων σε συγκεκριμένους πελάτες δεν αποτελεί μειωτικό στοιχείο των φορολογητέων εσόδων από πωλήσεις μέσω τερματικών pos.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, το ποσό 4.082,33 ευρώ εξαιρέθηκε μεν από τα δεδομένα της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά μεταξύ των εισπράξεων από το σύστημα Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) και αυτών, που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, ενώ στην ανακεφαλαίωση υπολογισμού της τελικής διαφοράς προς καταλογισμό, υπολογίστηκε όχι ως διαφορά αλλά ως ποσό αντιλογισμών λόγω επιστροφών που δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διπλού καταλογισμού απορρίπτεται ως αβάσιμος.

•

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί πιστωτικών καρτών (λογ. 33.95) οι οποίοι εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα στο τέλος της χρήσης και για τους οποίους ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία, παρατίθενται ως ακολούθως:

Λογαριασμός 33.95.00.005 (Πωλήσεις στο κατάστημα έδρας):

Από τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά η χρέωση του λογαριασμού 33.95.00.005 ανέρχεται στο ποσό των 183,49 ευρώ και η αντίστοιχη πίστωση στο ποσό των 148.766,76 ευρώ.

Λογαριασμός 33.95.00.009 (Πωλήσεις στο κατάστημα έδρας):

Από τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά η χρέωση του λογαριασμού 33.95.00.009 ανέρχεται στο ποσό των 150.417,80 ευρώ με αντίστοιχη πίστωση ποσού 3.699,84 ευρώ.

Λογαριασμός 33.95.00.012 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα):

Για το ποσό των 1.950,00 ευρώ, το οποίο συμπεριλήφθηκε στη χρέωση του λογαριασμού 33.95.00.012, διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς πραγματοποιήθηκαν οι προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές.

-Από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία οι εισπράξεις από τερματικά pos της, όπως αυτές αποτυπώνονται και στον προσκομισθέντα εκ του ελεγχόμενου πίνακα (pivot), η χρέωση των λογαριασμών 38.03.00.001, 38.03.00.003, 38.03.00.005, ανέρχεται στο ποσό των 151.242,79 ευρώ. Στο εν λόγω ποσό προστίθενται οι τραπεζικές προμήθειες ύψους 2.521,65 ευρώ καθώς έχουν συμπεριληφθεί στο λογ. 33.95 και ως εκ τούτου το συνολικό ποσό των εισπράξεων ανέρχεται στο ποσό των 153.764.44 ευρώ (151.242,79 + 2.521,65).

- Από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) δεν προέκυψαν διαφορές ως προς το ύψος των εισπράξεων μέσω τερματικών pos στην ενώ διαπιστώθηκε η επιστροφή του ποσού των 183,49 ευρώ.

Βάσει όλων των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία πληρωμές από συναλλαγές μέσω τερματικών pos της

..... ποσό ύψους 152.367,80 ευρώ (χρέωση του λογ. 33.95) ενώ εισέπραξε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς ποσό ύψους 153.764,44 ευρώ (χρέωση 38.03).

Η διαφορά ύψους **1.396,64 ευρώ** (153.764,44 - 152.367,80), κρίθηκε ότι αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των **1.126,32** (1.396,64/1,24) ευρώ, αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, το ως άνω ποσό 1.396,64 ευρώ (πιστωτικό υπόλοιπο καρτών), δε συμπεριλήφθηκε από τον έλεγχο στις τελικές διαφορές του έτους 2017, παρέλκει η εξέταση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

•

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Τηρήθηκαν οι κάτωθι λογαριασμοί:

Λογαριασμός 33.95.00.005 (Πωλήσεις στο κατάστημα έδρας),

Λογαριασμός 33.95.00.003 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα),

Λογαριασμός 33.95.00.008 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα),

Λογαριασμός 33.95.00.011 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα),

Λογαριασμός 33.95.00.010 (site).

- Οι χρεώσεις των ως άνω λογαριασμών διαμορφώθηκαν ως εξής:

Λογαριασμοί 33.95	Χρέωση
33.95.00.001	667.180,51
33.95.00.003	247.895,60
33.95.00.008	148.192,68
33.95.00.010	49.999,02
33.95.00.011	60.630,51
Σύνολο Χρεώσεων 33.95	1.173.898.32

- Οι πιστώσεις των ως άνω λογαριασμών διαμορφώθηκαν ως εξής:

Λογαριασμοί 33.95	Πίστωση
33.95.00.001	1.155.421,38
33.95.00.003	6.719,88
33.95.00.008	2.914,99
33.95.00.010	356,04

33.95.00.011	4.897,98
Σύνολο Πιστώσεων 33.95	1.170.310,27

Η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση προσδιορίζει τις εξοφλήσεις των ροσ στο Τραπεζικό Ίδρυμα της (χρέωση του λογαριασμού 38.03.00.001 και 38.03.00.007) στο συνολικό ποσό των 1.152.011,35 ευρώ. Από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) διαπιστώθηκαν εισπράξεις μέσω τερματικών ροσ στους υπ' αριθ. GR και τηρούμενους λογαριασμούς στην συνολικού ύφους 1.153.754,11 ευρώ. Στο σύνολο των εισπράξεων προστίθενται και οι τραπεζικές προμήθειες ύφους 16.992,77 ευρώ, καθώς έχουν συμπεριληφθεί και στην πίστωση του λογαριασμού 33.95. Αναλυτικότερα:

Λογαριασμοί 38.03	Χρέωση λογ. 38.03	Τραπεζικές Καταθέσεις (Σ.Μ.Τ.Λ)
38.03.00.001 (GR.....)	240.441,70	240.441,70
38.03.00.007 (GR.....)	894.616,78	896.319,64
Σύνολο χρέωσης 38.03	1.135.058,40	1.135.761,34
65.98.01 (10.979,85 + 3.562,88 + 1.004,99 + 356,04 + 1.049,01)	16.992,77	16.992,77
Σύνολο Εισπράξεων	1.152.011,35	1.153.754,11

Η διαφορά μεταξύ της πίστωσης του λογαριασμού 33.95 και της χρέωσης του λογαριασμού 38.03 ανέρχεται στο ποσό των 18.298,92 ευρώ (1.170.310,27-1.152.011,35), για το οποίο ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε αντιλογιστικές εγγραφές.

Η ελεγχόμενη οντότητα, για το ποσό των 18.298,92 ευρώ επικαλέστηκε «λανθασμένες εγγραφές». Συγκεκριμένα, ισχυρίστηκε ότι επεστράφησαν χρήματα στους πελάτες μέσω τραπεζικού ιδρύματος, χωρίς ωστόσο να έχουν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές στο Γενικό Ημερολόγιο και στο Αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού 38.03 - Τράπεζες.

Το υπό κρίση ποσό αντιλογίζεται (χρέωση και πίστωση) στους 33.95.00.001, 33.95.00.003, 33.95.00.008 και 33.95.00.011 τριτοβάθμιους λογαριασμούς, ενώ η εν λόγω επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένοι αντιλογισμοί αφορούν :

- (α) ακυρώσεις των πιστωτικών καρτών ή
- (β) επιστροφή χρημάτων στους πελάτες, δεδομένου ότι δε διενεργήθηκαν οι προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές (πίστωση λογ/σμού 38.03 - Τράπεζα).

Βάσει όλων των ανωτέρω κρίθηκε ότι οι αντιλογισμοί ύφους 18.298,92 ευρώ αφορούν σε φορολογητέα έσοδα έτους 2017 υποκείμενα σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου το ποσό των 14.757,19 ευρώ (18.298,92/1,24), κρίθηκε ότι αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

«...Η περίπτωση, που μπορεί να δημιουργήσει πιστωτικό υπόλοιπο (ο λογαριασμός 33.95), είναι η αρχική έκδοση του ρος να μην λογιστικοποιήθηκε, με αποτέλεσμα να μην με την κατάθεση στην Τράπεζα των εκκαθαρίσεων του ρος να πιστώνεται ο λογ 33.95 με χρέωση του λογ. ύψους της Τράπεζας 38.03, χωρίς, όμως, προηγουμένως να έχει γίνει η αντίστοιχη χρέωση, με συνέπεια να εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο στον λογ. 33.95 για τις περιπτώσεις αυτές και αντίστοιχα χρεωστικά υπόλοιπα σε λογ. πελατών προς τακτοποίηση...

Από την ανωτέρω περιγραφή της κίνησης των λογαριασμών, η οποία δεν διαφέρει από αυτή, που περιλαμβάνεται στην Έκθεση Ελέγχου, δεν συνάγεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογ 33.95 μπορεί να προκύψει λόγω μη έκδοσης παραστατικών πωλήσεων, αλλά ευθέως προκύπτει ότι οφείλεται σε μη τακτοποίηση του αντίθετου λογαριασμού πελάτες μέσω ρος...

καταλογίζεται ως διαφορά το ποσό των επιστροφών σε πελάτες, το οποίο ανέρχεται σε 18.298,92 Ευρώ, χωρίς ο έλεγχος να λαμβάνει υπ' όψιν του τις σχετικές εγγραφές και τα παραστατικά, που τεκμηριώνουν τις πράξεις αυτές, περιλαμβάνονται, δε, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Νο 2 ως ΠΙΝΑΚΑΣ Νο 3 ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΑΣ ΧΡΗΣΗ 2017...»

Επειδή, εν προκειμένω δεν καταλογίστηκαν διαφορές από συναλλαγές μέσω τερματικών ρος (χρέωση του λογ. 33.95) και εισπράξεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, αλλά καταλογίστηκε ποσό 18.298,92 ευρώ, για το οποίο ο προσφεύγων πραγματοποίησε αντιλογιστικές εγγραφές και ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφές σε πελάτες λόγω ακυρώσεων.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε με την παρούσα: καρτέλες πελατών, ανάλυση κινήσεων ρος τράπεζας (κατάθεσης και επιστροφής/ακύρωσης), καθώς και πίνακα με τίτλο «..... ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΧΡΗΣΗ 2017», ο οποίος περιλαμβάνει περιγραφή των λογιστικών εγγραφών που έχουν γίνει από την επιχείρηση, όσον αφορά στους λογαριασμούς 33.95 και 30.00 για την επιστροφή χρηματικών ποσών σε πενήντα τρείς (53) περιπτώσεις πελατών της.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 05/07/2024 έκθεση απόψεων καθώς και από το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης, για τις αντιλογιστικές εγγραφές ύψους 18.298,92 ευρώ που διενήργησε ο προσφεύγων στους λογαριασμούς 33.95.00.003, 33.95.00.008 και 33.95.00.011 πιστωτικών καρτών της ως επιστροφές χρημάτων, δεν προσκόμισε αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού από το οποίο να προκύπτει χρέωση των σχετικών ποσών επιστροφών, ήτοι δε συνέδεσε τα επιστρεφόμενα ποσά με συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό, δεδομένου ότι, από το σύστημα μητρώου τραπεζικών συναλλαγών, δε διαπιστώθηκαν οι εν λόγω επιστροφές χρημάτων βάσει των ημερομηνιών και των ποσών (ονομαστικό ποσό - προμήθεια) που αναγράφονται στις προσκομισθείσες, με την παρούσα, καρτέλες ανάλυσης κίνησης ρος.

Επειδή, επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που θα ταυτοποιούσαν με ασφάλεια τις υπό κρίση συναλλαγές (πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης που εκδίδονται στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών, το τηρούμενο αρχείο πιστωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης για ποσά άνω των πενήντα ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 12 των Ε.Λ.Π., στοιχεία σχετικά με την παρακολούθηση των αποθεμάτων στην περίπτωση των επιστροφών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. κτλ.)

Κατόπιν των ως άνω, κρίνεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), ούτε παρέχονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας από αυτές και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

➤ **Φορολογικό έτος 2018:**

-

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ.) οι εισπράξεις μέσω τερματικών ροσ στον υπ' αριθμ. GR τηρούμενο λογαριασμό στην ανέρχονται στο συνολικό ποσό των **1.653,66** ευρώ.

Για το ποσό αυτό των **1.653,66** ευρώ που δε διαπιστώθηκε η χρέωση του λογαριασμού 33.95.00.000 με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 30.00.01.000 και κατ' επέκταση η πίστωση του λογαριασμού 70 - έσοδα από πωλήσεις, ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% και ως εκ τούτου το ποσό των **1.333,60** ευρώ ($1.653,66/1,24$) φορολογήθηκε ως μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ως προς το ως άνω ποσό διαφορών **1.333,60** ευρώ, που διαπιστώθηκε ως προς τον έλεγχο των τριτοβαθμίων του λογαριασμού 33.95 για την ΕΤΕ, **δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.**

- **ALPHA BANK:**

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η ελεγχόμενη οντότητα για την παρακολούθηση των πληρωμών των πελατών της μέσω πιστωτικών καρτών (ροσ) στην τηρούσε τους εξής λογαριασμούς πιστωτικών καρτών: 33.95.00.004 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα), 33.95.00.005 (Πωλήσεις στο κατάστημα της έδρας), 33.95.00.009 (Πωλήσεις στο κατάστημα της έδρας) και 33.95.00.012 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα).

Από τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά η χρέωση του λογ. 33.95 - Πιστωτική Κάρτα ανέρχεται στο συνολικό ποσό των **199.532,23** ευρώ και η πίστωση στο συνολικό ποσό των **229.731,23** ευρώ.

Από τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά και από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) προέκυψαν τα εξής:

Λογαριασμοί 38.03	Χρέωση λογ. 38.03	Τραπεζικές Καταθέσεις (Σ.Μ.Τ.Λ)
38.03.00.003 (GR.....)	224.300,03	227.927,75
65.98.01 (1.091,99 + 663,30 + 370,84)	2.126,13	2.126,13
Σύνολο Εισπράξεων	226.426,16	230.053,88

Ο έλεγχος έκρινε ότι η διαφορά ύψους **33.826,72** ευρώ ($230.053,88 - 199.532,23$) αφορά σε φορολογητέα έσοδα υποκείμενα σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, για τα οποία δε διαπιστώθηκε η

έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι το ποσό των **27.279,62 ευρώ** (33.826,72/1,24), αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επιπλέον, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση διενήργησε αντιλογιστικές εγγραφές ύψους **3.305,07 ευρώ**. Για τις εν λόγω εγγραφές η επιχείρηση δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αποδείξει εάν οι συγκεκριμένοι αντιλογισμοί αφορούν: (α) ακυρώσεις των πιστωτικών καρτών ή (β) επιστροφή χρημάτων στους πελάτες δεδομένου ότι δε διενεργήθηκαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές μεταφοράς/εκταμίευσης των επιστρεφόμενων ποσών.

Βάσει των ανωτέρω, το ποσό των αντιλογισμών ύψους 3.305,07 ευρώ κρίθηκε ότι αφορά σε φορολογητέο έσοδο υποκείμενο σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, για το οποίο δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου και συγκεκριμένα το ποσό των **2.665,38 ευρώ** (3.305,07/1,24) ότι αφορά σε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται:

«...Από τα ανωτέρω ευθέως και ευχερώς επαληθεύεται το σύνολο των εγγραφών, τόσο σε μορφή πίνακα, όπως εξάγονται από τους πίνακες (rivot), που προέκυψαν από το Γενικό Ημερολόγιο του φορολογικού έτους 2018,...

συντάχθηκε και υποβάλλεται ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ Νο 1 ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΜΕΣΟΥ ΚΑΡΤΑΣ 2018 και ανά περίπτωση επισυνάπτεται η κίνηση της καρτέλας του Πελάτη και τα παραστατικά, που στηρίζουν και τεκμηριώνουν τις ανωτέρω επιστροφές...

ο έλεγχος υποπίπτει ακόμη και σε υπολογιστικά σφάλματα, αναφέροντας τα εξής: «Ο έλεγχος κρίνει ότι η διαφορά ύψους 33.826,72 € (230.053,88 - 199.532,23)... Η διαφορά (230.053,88 Ευρώ - 199.532,23 Ευρώ), όμως, ανέρχεται σε ποσό 30.521,65 Ευρώ και όχι 33.826,72 Ευρώ, που υπολογίζει και καταλογίζει ο έλεγχος. Επιπλέον, δε, στην ίδια σελίδα της Έκθεσης Ελέγχου, που γίνεται η ανακεφαλαίωση των καταλογισθεισών διαφορών, επανυπολογίζεται το ποσό των 3.305,07 Ευρώ, το οποίο αφορά στις επιστροφές στους πελάτες,...»

Επειδή, σχετικά με τους αντιλογισμούς λόγω επιστροφών, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι:

- σε κάποιες περιπτώσεις το τίμημα πώλησης εισπράττεται από ρος συνδεδεμένο με συγκεκριμένο επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό αλλά επιστρέφεται στον πελάτη από ρος συνδεδεμένο με διαφορετικό επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό άλλης τράπεζας,
- σε άλλες περιπτώσεις δεν προκύπτει επιστροφή χρημάτων,
- από το statement της τράπεζας και από το Σ.Μ.Τ.Λ. δεν υπάρχει αιτιολογία προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πρόκειται για τον ίδιο πελάτη,
- οποιαδήποτε ακύρωση παραγγελίας με την έκδοση ή όχι πιστωτικού σημειώματος θα έπρεπε να συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τόσο την είσπραξη όσο και την επιστροφή χρημάτων στους πελάτες και την επιστροφή του εμπορεύματος στην επιχείρηση με την αντίστοιχη ενημέρωση σχετικού αρχείου διακινούμενων αγαθών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 8-12 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία αναφέρουν

όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Επειδή, επιπλέον τα λογιστικά αρχεία πρέπει να 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.

Επειδή, από τις καρτέλες πελατών καθώς και από τις εγγραφές στα βιβλία του προσφεύγοντος αποτυπώνεται λογιστικά, με χρεοπίστωση των κατάλληλων λογαριασμών, μείωση των φορολογητέων εσόδων του προσφεύγοντος με τη μορφή επιστροφών χρηματικών ποσών σε πελάτες λόγω ακυρώσεων κ.τλ.

Επειδή, σχετικά με το ποσό 3.305,07 ευρώ, το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφές σε πελάτες λόγω ακυρώσεων, προσκομίζονται με την παρούσα: καρτέλες πελατών και πίνακας με τίτλο «ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ ΤΗΣ, ο οποίος περιλαμβάνει τις σχετικές ημερολογιακές εγγραφές χρεοπίστωσης των λογαριασμών 30.00 και 33.95. Για την επιστροφή χρηματικών ποσών σε πέντε (5) περιπτώσεις πελατών της, προσκόμισε επιπλέον τα εκδοθέντα από το POS παραστατικά επιστροφών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 05/07/2024 έκθεση απόψεων καθώς και από το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης, για τις αντιλογιστικές εγγραφές ύψους 3.305,07 ευρώ που διενήργησε ο προσφεύγων στους λογαριασμούς πιστωτικών καρτών της ως επιστροφές χρημάτων, δεν προσκόμισε αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού από το οποίο να προκύπτει χρέωση των σχετικών ποσών επιστροφών, ήτοι δε συνέδεσε τα επιστρεφόμενα ποσά με τις χρεώσεις συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού, ούτε υπέδειξε το λογαριασμό προορισμού, ώστε να ταυτοποιηθεί ασφαλώς η συναλλαγή και ο πελάτης για τον οποίο διενεργείται η επιστροφή.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία που θα ταυτοποιούσαν με ασφάλεια τις υπό κρίση συναλλαγές, όπως για παράδειγμα:

- Αναλυτικές Εκτυπώσεις των POS (προκύπτει ο τύπος και ο αριθμός της κάρτας που χρησιμοποιήθηκε καθώς και το ονομαστικό ποσό της συναλλαγής, κατά την πληρωμή και την επιστροφή των υπό κρίση χρηματικών ποσών),
- Πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης που εκδίδονται στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών, το τηρούμενο αρχείο πιστωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης για ποσά άνω των πενήντα ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 12 των Ε.Λ.Π.
- Στοιχεία σχετικά με την παρακολούθηση των αποθεμάτων στην περίπτωση των επιστροφών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. κτλ.

Κατόπιν των ως άνω, κρίνεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), ούτε παρέχονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας από αυτές και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, ως προς τη διαπιστωθείσα διαφορά 33.826,72 ευρώ, ορθώς ο προσφεύγων επικαλείται υπολογιστικό σφάλμα κατά τον υπολογισμό της διαφοράς αυτής (230.053,88 - 199.532,23), η οποία ανέρχεται στο ποσό των 30.521,65 ευρώ και όχι στο ποσό των 33.826,72 ευρώ, όπως

υπολογίζεται εσφαλμένα από τον έλεγχο (εκ παραδρομής προστίθεται το ποσό των αντιλογισμών 3.305,07 ευρώ).

Επειδή, το ποσό 3.305,07 ευρώ εξαιρέθηκε μεν από τα δεδομένα της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά μεταξύ των εισπράξεων από το σύστημα Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) και αυτών, που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, ενώ στην ανακεφαλαίωση υπολογισμού της τελικής διαφοράς προς καταλογισμό, υπολογίστηκε όχι ως διαφορά αλλά ως ποσό αντιλογισμών λόγω επιστροφών που δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διπλού καταλογισμού γίνεται αποδεκτός και η ως άνω διαφορά ποσού 33.826,72 ευρώ περιορίζεται στο ποσό των 30.521,65 ευρώ.

- **EUROBANK**

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η ελεγχόμενη οντότητα για την παρακολούθηση των πληρωμών των πελατών της μέσω πιστωτικών καρτών (pos) στην τηρούσε τους 33.95.00.001 (Πωλήσεις στο κατάστημα της έδρας), 33.95.00.003 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα της), 33.95.00.008 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα), 33.95.00.010 (Πωλήσεις μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας - site) 33.95.00.011 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα) και 33.95.00.0013 (Πωλήσεις στο υποκατάστημα) τριτοβάθμιους λογαριασμούς πιστωτικών καρτών.

Από τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά η χρέωση του λογ. 33.95 - Πιστωτική Κάρτα ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 982.593,66 ευρώ και η πίστωση στο συνολικό ποσό των 986.199,76 ευρώ.

Από τα τηρούμενα αναλυτικά καθολικά και από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Συναλλαγών (Σ.Μ.Τ.Λ) προέκυψαν τα εξής:

Λογαριασμοί 38.03	Χρέωση λογ. 38.03	Τραπεζικές Καταθέσεις (Σ.Μ.Τ.Λ)
38.03.00.001 (.....)	141.182,56	141.541,37
38.03.00.007 (.....)	814.714,83	819,908,34
Σύνολο χρέωσης 38.03	955.897,39	961.449,71
65.98.01 (8.242,21 + 2.400,70 + 651,97 + 219,14 + 1.442,13)	12.956,15	12.956,15
Σύνολο Εισπράξεων	968.853,54	974.405,86

Ο έλεγχος έκρινε ότι:

α) Η διαφορά ύψους **9.158,40** ευρώ (974.405,86 - 965.247,46) αφορά σε φορολογητέο έσοδο υποκείμενο σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%.

β) Ομοίως η διαφορά μεταξύ της πίστωσης του λογ. 33.95 και της χρέωσης του λογαριασμού 38.03 ανέρχεται στο ποσό των **17.346,20** ευρώ (986.199,76 - 968.853,54), ήτοι το συνολικό ποσό των αντιλογισμών, επισημαίνοντας ότι:

- Για τις εν λόγω εγγραφές η επιχείρηση δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αποδείξει εάν οι συγκεκριμένοι αντιλογισμοί αφορούν: ακυρώσεις των

πιστωτικών καρτών ή επιστροφή χρημάτων στους πελάτες δεδομένου ότι δε διενεργήθηκαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές (πίστωση λογ. 38.03 - Τράπεζα).

- Η διαφορά ύψους 5.552,32 ευρώ (961.449,71 - 955.897,39), μεταξύ του αναλυτικού καθολικού των λογ. 38.03.00.001 και 38.03.00.007 και των πιστώσεων/καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, προκύπτει από είκοσι τρεις (23) χρεώσεις/μεταφορές από τους υπ' αριθ. G.....και GR τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς στην, οι οποίες απεικονίστηκαν στην πίστωση του λογ. 33.95.00.001 με αρνητικό πρόσημο.

Βάσει όλων των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι η διαφορά ύψους **26.504,60 ευρώ** (9.158,40+17.346,20), αφορά φορολογητέο έσοδο χρήσης υποκείμενο σε Φ.Π.Α με συντελεστή 24%, και συγκεκριμένα το ποσό των **21.374,67 ευρώ** (26.504,60/1,24) αφορά μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται:

«...Παρατίθενται ακολούθως οι εγγραφές, τις οποίες διενήργησε η επιχείρηση για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις και περιλαμβάνονται βεβαίως στα ημερολόγια...

συντάχθηκε και υποβάλλεται ως **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΠΙΝΑΚΑΣ Νο 2 ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΜΕΣΩ ΚΑΡΤΑΣ EUROBANK ΧΡΗΣΗΣ 2018**, και ανά περίπτωση επισυνάπτεται η κίνηση της καρτέλας του Πελάτη και τα παραστατικά, που στηρίζουν και τεκμηριώνουν τις ανωτέρω επιστροφές...

Σχετικά με την αναφορά σε καταγγελία πελάτη... μετά από επανειλημμένες διαμαρτυρίες της καταγγέλουσας για ακύρωση παραγγελίας προς εκτέλεση, η εταιρεία επέστρεψε μέσω τραπεζικού λογαριασμού το ποσό της προκαταβολής της με το κάτωθι παραστατικό...

Εκ των προαναφερθέντων προκύπτει ότι ο έλεγχος και αφαιρεί το ποσό των 17.346,20 Ευρώ από το εμφανιζόμενο στα βιβλία ποσό, με το οποίο χρεώθηκε ο ενδιάμεσος λογαριασμός 33.95, για να προσδιορίσει τη διαφορά του ποσού, αλλά και στη συνέχεια, στην τελική ανακεφαλαίωση, που γίνεται στη σελίδα 150 της Έκθεσης Ελέγχου, στην πέμπτη παράγραφο, την οποία και παραθέτω ακολούθως αυτούσια, το υπολογίζει για δεύτερη φορά ως διαφορά...

Στην ίδια, δε, περίπτωση της κάρτας και, συγκεκριμένα, στις σελίδες 146 -147 - 148 - 149 παρατίθενται περιπτώσεις ακυρώσεων ρος ποσού -5.552,32 Ευρώ,... Παρά ταύτα, ο έλεγχος δεν τις εξαιρεί από τον υπολογισμό της διαφοράς,...

Τέλος, ακόμη και στην πιο ακραία υπόθεση, στην οποία κάποιος, έστω και αυθαίρετα, θεωρεί ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.95, ήτοι **ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΤΩΝ ΚΙΝΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΑΡΤΩΝ**, αφορά σε μη τιμολογημένες εισπράξεις μέσω ρος, και πάλι δεν μπορεί να αιτιολογήσει πώς αυτό το ποσό θα μπορούσε να ξεπερνά το πιστωτικό υπόλοιπο της 31.12.2017, ύψους 12.904,50 Ευρώ (μικτό - περιλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) και το ποσό των 32.633,76 Ευρώ της 31.12.2018 μείον το πιστωτικό υπόλοιπο, που μεταφέρθηκε από την προηγούμενη χρήση 2017, το οποίο μεταφέρθηκε στην έναρξη της χρήσης 2018 και ανερχόταν σε ποσό 12.904,50 Ευρώ, ήτοι ποσό 19.729,52 για τη χρήση 2018... Τούτο αποδεικνύεται και από την επεξεργασία των ημερολογιακών εγγραφών, που συσχετίζονται με οποιονδήποτε από τους υπολογισμούς του λογαριασμού 33.95... Οι μόνες κινήσεις, που δεν αφορούν σε λογαριασμούς του κυκλώματος (λογ. 30 ΠΕΛΑΤΕΣ / 33.95 ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ / 38.03 ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΨΕΩΣ ΚΑΡΤΩΝ / 65 ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΑΠΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΚΑΡΤΩΝ), είναι οι κινήσεις στη

χρήση 2017 για πληρωμές προμηθευτών από τους καταθετικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των καρτών, που εκ παραδρομής αρχικά πραγματοποιήθηκαν με χρέωση του λογαριασμού 33.95: ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ και πίστωση του λογαριασμού 38.03: ΛΟΓ ΟΨΕΩΣ ΚΑΡΤΩΝ και στη συνέχεια οι λανθασμένες αυτές εγγραφές αντिलογίζονται...».

Επειδή, προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά ύψους **9.158,40** ευρώ (974.405,86 - 965.247,46), συνυπολογίστηκε το ποσό **17.346,20** ευρώ αφαιρετικά από τη συνολική χρέωση του συνόλου των τηρούμενων υπολογαριασμών του λογαριασμού 33.95 στην τράπεζα Eurobank, επομένως ο προσφεύγων ορθά ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αφενός αφαιρεί το ποσό των **17.346,20** ευρώ από το εμφανιζόμενο στα βιβλία ποσό με το οποίο χρεώθηκε ο ενδιάμεσος λογαριασμός 33.95, για να προσδιορίσει τη διαφορά του ποσού, αλλά και στη συνέχεια, στην τελική ανακεφαλαίωση, που γίνεται στη σελίδα **150** της έκθεσης ελέγχου, στην πέμπτη παράγραφο, το υπολογίζει για δεύτερη φορά ως διαφορά. Συνεπώς κατόπιν αυτού, **ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται δεκτός και η διαφορά 9.158,40 ευρώ μηδενίζεται.**

Επειδή, σχετικά με τους αντιλογισμούς λόγω επιστροφών, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι:

- σε κάποιες περιπτώσεις το τίμημα πώλησης εισπράττεται από ρος συνδεδεμένο με συγκεκριμένο επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό αλλά επιστρέφεται στον πελάτη από ρος συνδεδεμένο με διαφορετικό επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό άλλης τράπεζας,
- σε άλλες περιπτώσεις δεν προκύπτει επιστροφή χρημάτων,
- από το statement της τράπεζας και από το Σ.Μ.Τ.Λ. δεν υπάρχει αιτιολογία προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πρόκειται για τον ίδιο πελάτη,
- οποιαδήποτε ακύρωση παραγγελίας με την έκδοση ή όχι πιστωτικού σημειώματος θα έπρεπε να συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τόσο την είσπραξη όσο και την επιστροφή χρημάτων στους πελάτες και την επιστροφή του εμπορεύματος στην επιχείρηση με την αντίστοιχη ενημέρωση της λογιστικής αποθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Επειδή, επιπλέον τα λογιστικά αρχεία πρέπει να 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.

Επειδή, από τις καρτέλες πελατών καθώς και από τις εγγραφές στα βιβλία του προσφεύγοντος αποτυπώνεται λογιστικά, με χρεοπίστωση των κατάλληλων λογαριασμών, μείωση των φορολογητέων εσόδων του προσφεύγοντος με τη μορφή επιστροφών χρηματικών ποσών σε πελάτες λόγω ακυρώσεων κ.τλ.

Επειδή, σχετικά με το ποσό των αντιλογισμών ύψους **17.246,20** ευρώ, το οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφές σε πελάτες λόγω ακυρώσεων, προσκομίζονται με την παρούσα:

1. «ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ ΤΗΣ» (ημερολογιακές εγγραφές, χρεοπίστωσης των λογαριασμών 30.00 και 33.95).
2. Καρτέλες πελατών,
3. Απόσπασμα «Ανάλυσης κίνησης POS – Επιστροφές/Ακυρώσεις» τράπεζας Eurobank.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 05/07/2024 έκθεση απόψεων καθώς και από το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης, για τις αντιλογιστικές εγγραφές ύψους 17.246,20 ευρώ που διενήργησε ο προσφεύγων στους λογαριασμούς πιστωτικών καρτών της ως επιστροφές χρημάτων, δεν προσκόμισε αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού από το οποίο να προκύπτει χρέωση των σχετικών ποσών επιστροφών, ήτοι δε συνέδεσε τα επιστρεφόμενα ποσά με τις χρεώσεις συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού, ούτε υπέδειξε το λογαριασμό προορισμού, ώστε να ταυτοποιηθεί ασφαλώς η συναλλαγή και ο πελάτης για τον οποίο διενεργείται η επιστροφή. Επιπλέον ο έλεγχος εξέτασε ενδεικτικά επτά (7) περιπτώσεις πελατών και για τις τέσσερις (4) από αυτές δε διαπιστώθηκε από το Σ.Μ.Τ.Λ. μεταφορά/χρέωση αντίστοιχου ποσού στην τράπεζα.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία που θα ταυτοποιούσαν με ασφάλεια τις υπό κρίση συναλλαγές, όπως για παράδειγμα:

- Αναλυτικές Εκτυπώσεις των POS (προκύπτει ο τύπος και ο αριθμός της κάρτας που χρησιμοποιήθηκε καθώς και το ονομαστικό ποσό της συναλλαγής, κατά την πληρωμή και την επιστροφή των υπό κρίση χρηματικών ποσών),
- Πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης που εκδίδονται στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών, το τηρούμενο αρχείο πιστωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης για ποσά άνω των πενήντα ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 12 των Ε.Λ.Π.
- Στοιχεία σχετικά με την παρακολούθηση των αποθεμάτων στην περίπτωση των επιστροφών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. κτλ.

Κατόπιν των ως άνω, κρίνεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), ούτε παρέχονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας από αυτές και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακυρώσεις ρος ποσού -5.552,32 ευρώ, ο έλεγχος λανθασμένα δεν τις εξαιρεί από τον υπολογισμό της διαφοράς.

Επειδή, ο έλεγχος δε δύναται να επαληθεύσει εάν αφορούν και αυτές επιστροφές χρημάτων σε πελάτες ή ακυρώσεις συναλλαγών, εάν συμπεριλαμβάνονται στο ποσό των 17.346,20 ευρώ, ή εάν είναι πλέον του ποσού των 17.346,20 ευρώ και για ποιους πελάτες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τη διαπίστωση πιστωτικών υπολοίπων στο λογαριασμό 33.95 και στα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (βλ. σελ 13,14 ενδικοφανούς προσφυγής) ότι: *«με την έκδοση του παραστατικού της πώλησης χρεώνεται ο λογαριασμός πελάτες και πιστώνονται τα έσοδα και, επομένως, η έκδοση του παραστατικού πώλησης σε καμιά περίπτωση δεν επηρεάζει τον υπό έλεγχο λογαριασμό. Επομένως, σε καμιά περίπτωση το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.95 δεν θα μπορούσε να έχει δημιουργηθεί από μη έκδοση παραστατικού πώλησης, όταν καμιά τέτοια περίπτωση δεν εντοπίζεται στο ημερολόγιο*

των εγγραφών του ελεγχόμενου λογαριασμού 33.95. Η περίπτωση, που μπορεί να δημιουργήσει πιστωτικό υπόλοιπο, είναι η αρχική έκδοση του ρος να μην λογιστικοποιήθηκε, με αποτέλεσμα να μην με την κατάθεση στην Τράπεζα των εκκαθαρίσεων του ρος να πιστώνεται ο λογαριασμός 33.95 με χρέωση του λογαριασμού όψεως της Τράπεζας 38.03, χωρίς όμως προηγουμένως να έχει γίνει η αντίστοιχη χρέωση, με συνέπεια να εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό 33.95 για τις περιπτώσεις αυτές και αντίστοιχα χρεωστικά υπόλοιπα σε λογαριασμούς πελατών προς τακτοποίηση. Από την περιγραφή της κίνησης των λογαριασμών, η οποία δεν διαφέρει από αυτή, που περιλαμβάνεται στην Έκθεση Ελέγχου, δε συνάγεται ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.95 μπορεί να προκύψει λόγω μη έκδοσης παραστατικών πωλήσεων, αλλά ευθέως προκύπτει ότι οφείλεται σε μη τακτοποίηση του αντίθετου λογαριασμού πελάτες μέσω ρος 30.XX με τον 33.95 κατά την έκδοση της απόδειξης του ρος (όχι της απόδειξης ή του τιμολογίου πώλησης), με αποτέλεσμα ο ένας λογαριασμός να εμφανίζει χρεωστικά υπόλοιπα για τις περιπτώσεις αυτές και ο άλλος λογαριασμός ισόποσο πιστωτικό».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η ύπαρξη πιστωτικών υπολοίπων στους προαιρετικούς, ενδιάμεσους και για εσωτερικούς πληροφοριακούς λόγους τηρούμενους λογαριασμούς ανά Τράπεζα - πιστωτική κάρτα - Υποκατάστημα, οφείλεται σε ατακτοποίητα χρεωστικά υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών του ίδιου περιληπτικού λογαριασμού 33.95 «απαιτήσεις από πιστωτικές κάρτες μέσω POS».

Επειδή, σύμφωνα με την από την από 05/07/2024 έκθεση απόψεων: «ο προσφεύγων στους λογαριασμούς των πιστωτικών καρτών εισπραξης εσόδων από πελάτες μέσω τερματικών ρος συμπεριέλαβε πληρωμές προμηθευτών, πληρωμές εταιρικών καρτών, μετέφερε υπόλοιπα μεταξύ των λογαριασμών των πιστωτικών καρτών των υποκαταστημάτων, εισέπραττε από μία πιστωτική κάρτα (χρέωση ενός λογ.) και επέστρεφε από άλλη (πιστώνοντας άλλο λογ.). Ο προσφεύγων τηρούσε τριτοβάθμιους λογαριασμούς πιστωτικών καρτών με μεγάλα πιστωτικά υπόλοιπα γιατί δεν ενημέρωνε τα λογιστικά του αρχεία με τάξη και επιμέλεια, ήτοι χρέωνε την πιστωτική κάρτα ενός υποκαταστήματος κατά την είσπραξη από τον πελάτη και πίστωνε κάρτα άλλου υποκαταστήματος κατά την εξόφληση του τιμήματος στην τράπεζα. Ο προσφεύγων εισέπραττε χρήματα από πελάτες ως προκαταβολές χωρίς ωστόσο να τηρεί τον αντίστοιχο λογαριασμό προκαταβολών, επέστρεφε χρήματα στους πελάτες από προκαταβολές μέσω τερματικών ρος χωρίς να συνδέονται τα επιστρεφόμενα ποσά με συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό και ενδεχομένως και να ακύρωνε συναλλαγές μέσω ρος, όπως επικαλείται με την παρούσα προσφυγή».

Επειδή, ο προσφεύγων, όντας υπόχρεος σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, οφείλει να τηρεί 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. Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία πρέπει να γίνεται με τη δέουσα προσοχή επιμέλεια προκειμένου να απεικονίζεται η πραγματική εικόνα της εκάστοτε οικονομικής οντότητας.

Επειδή, για τις λιανικές πωλήσεις δεν ισχύει ότι με την έκδοση του παραστατικού της πώλησης χρεώνεται ο λογαριασμός πελάτες και πιστώνονται τα έσοδα, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται μη τακτοποίηση του αντίθετου λογαριασμού πελάτες μέσω ρος 30.XX με τον 33.95 κατά την έκδοση της απόδειξης του ρος, χωρίς όμως να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, με την παρούσα δεν παρέχονται επαρκείς εξηγήσεις ως προς το λόγο ύπαρξης πιστωτικών υπολοίπων στο λογαριασμό 33.95, ούτε προσκομίζονται στοιχεία σχετικά με τα ατακτοποιήτα χρεωστικά υπόλοιπα των αναλυτικών λογαριασμών του ίδιου περιληπτικού λογαριασμού 33.95 και τον τρόπο τακτοποίησης αυτών, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, στη φορολογική αρχή διαβιβάστηκε το υπ' αριθ. πρωτ./10-03-2021 Δελτίο Πληροφοριών από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου πώλησης κατά το φορολογικό έτος 2018 μετά από επώνυμη καταγγελία στην ηλεκτρονική πλατφόρμα καταγγελιών του Σ.Δ.Ο.Ε. Συγκεκριμένα, η κατήγγειλε ότι στις 26/05/2018 παρήγγειλε ένα έπιπλο από το e-shop της εταιρείας «.....» και μέχρι τις 10/07/2018 (ημερομηνία καταγγελίας) δεν είχε λάβει κανένα φορολογικό παραστατικό πώλησης.

Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο τηρούμενο Γενικό Ημερολόγιο προέκυψαν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

Ημερομηνία	Είδος κίνησης/Λογ/σμός	Απολογία	Χρέωση	
26/05/2018	Ταμειακές Κινήσεις/30.00.01.000	.....	0,00	245,00
26/05/2018	Ταμειακές Κινήσεις/33.95.00.010	.....	245,00	0,00
12/07/2018	Ταμειακές Κινήσεις/30.00.01.000	.....	245,00	0,00
12/07/2018	Ταμειακές Κινήσεις/33.95.00.010	.....	0,00	245,00

Από τα ως άνω καθώς και από την προσκομιζόμενη ανάλυση κίνησης ρος, προκύπτει επιστροφή του σχετικού χρηματικού ποσού στην καταγγέλουσα στις 12/07/2018, ήτοι μετά την υποβολή της καταγγελίας στην ηλεκτρονική πλατφόρμα καταγγελιών του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιπλέον ο έλεγχος επισημαίνει ότι από τις τραπεζικές κινήσεις του προσφεύγοντος δε διαπιστώνεται η επιστροφή.

Επειδή, κατόπιν αυτών, μετά την αποδοχή μέρους των ισχυρισμών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018, οι τελικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2017				
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	190,00	190,00	190,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	6,30	6,30	6,30	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	32.207,33	67.186,61	67.186,61	34.979,28

Φορολογητέο εισόδημα	32.403,63	67.382,91	67.382,91	34.979,28
----------------------	-----------	-----------	-----------	-----------

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018				
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Ακίνητη περιουσία	1.140,00	1.140,00	1.140,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	1,82	1,82	1,82	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	225.390,45	278.043,72	267.992,53	42.602,08
Φορολογητέο εισόδημα	226.532,27	279.185,54	269.134,35	42.602,08

Αντίστοιχα στο Φ.Π.Α.:

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών		3.350.513,36	3.340.463,07	42.602,08

και στο πρόστιμο άρθρων 54 & 57 ν. 5104/2024:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 42.602,08 ευρώ με ΦΠΑ που αναλογεί 10.224,50 ευρώ	5.112,25 ευρώ

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./28-06-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και:

- α) την επικύρωση της υπ' αριθμ./30-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- β) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./30-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- γ) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./30-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- δ) την τροποποίηση του υπ' αριθμ./30-05-2024 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/30-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	32.403,63	67.382,91	67.382,91	34.979,28
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	8.145,21	23.262,47	23.262,47	15.117,26
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			7.558,63	7.558,63	7.558,63
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		832,24	3.415,46	3.415,46	2.583,22
Τέλος επιτηδεύματος		3.450,00	3.450,00	3.450,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	12.427,45	37.686,56	37.686,56	25.259,11
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό/30-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	226.532,27	279.185,54	269.134,35	42.602,08
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	94.581,57	118.275,54	113.752,51	19.170,94
Προκαταβολή φόρου					

Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			5.923,49	4.792,73	4.972,73
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		17.804,23	23.069,55	22.064,44	4.260,21
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	114.235,80	149.118,58	142.459,68	28.223,88
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η με αριθμό/30-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ- ΔΕΔ)
Αξία φορολογητέων εκροών	3.297.860,09	3.350.513,36	3.340.462,17	42.602,08
Αξία φορολογητέων εισροών	1.580.441,57	1.580.441,57	1.580.441,57	0,00
Φόρος εκροών	790.601,68	803.238,47	800.826,19	10.224,51
Υπόλοιπο φόρου εισροών	791.119,42	791.119,42	791.119,42	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	517,74	517,74	517,74	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.636,79	10.224,51	10.224,51
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.636,79	10.224,51	10.224,51
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	517,14	517,14	
	για επιστροφή			

Αχρεωσήτως καταβληθέντα ποσά				
------------------------------	--	--	--	--

Η με αριθμό/30-05-2024 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 & 57 ν. 5104/2024:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 42.602,08 ευρώ με ΦΠΑ που αναλογεί 10.224,50 ευρώ	5.112,25 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

α/α

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.