



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.6.2025

Αριθμός απόφασης: 1993

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018,

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019,

- Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018,
 - Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019,
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
 6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
 8. Το αρ. συμπληρωματικό υπόμνημα.
 9. Την αρ. Απόφαση Παράτασης.
 10. Την αρ. Απόφαση Αναπομπής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 42.091,33 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 21.045,67 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8.418,27 €.

Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 282.835,80 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 141.417,90 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 79.496,56 €.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 47.500,00 (=50%Χ90.000,00 € + 2.500,00 €) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018, λόγω (α) μη διαφύλαξης του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου καθώς και των αρχείων και φορολογικών μνημών που έχουν δημιουργηθεί, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5,6,11,12 και 13 του ν.4308/2014, για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού των 90.000,00 για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού συστήματος ήτοι 45.000,00 €, και (β) μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις ήτοι μη τήρηση αναλυτικών καθολικών ειδών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5,6,8,11,12 και 13 του ν.4308/2014, για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 2.500,00 €

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 47.500,00 (=50%Χ90.000,00 € + 2.500,00 €) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, λόγω (α) μη διαφύλαξης του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου καθώς και των αρχείων και φορολογικών μνημών που έχουν δημιουργηθεί, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5,6,11,12

και 13 του ν.4308/2014, για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού των 90.000,00 για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού συστήματος ήτοι 45.000,00 €, και (β) μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 υποχρεώσεις ήτοι μη τήρηση αναλυτικών καθολικών ειδών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5,6,8,11,12 και 13 του ν.4308/2014, για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 2.500,00 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των διαπιστώσεων των από εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2020, που συντάχθηκαν βάσει της αρ.εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα έχει ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα την παραγωγή και το εμπόριο ζωοτροφών, με διπλογραφικά βιβλία.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Προσαύξηση Περιουσίας

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν αναιτιολόγητες πιστώσεις συνολικού ύψους 681.683,13 € στο φορολογικό έτος 2019 που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

2. Λογιστικές διαφορές

	2018	2019
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής	6.053,53	7.607,20
Μη εξόφληση υποχρεώσεων >500 με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής	80.406,16	110.530,57
Μη αναγνωρισμένες αποσβέσεις	3.487,95	720,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	2.430,55	9.651,77
Μη ορθη καταχώρηση αγορών		113,52
Μη ορθη καταχώρηση εσόδων	1.158,10	
	93.536,29	128.623,06

Περαιτέρω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, οι μνήμες του εν χρήσει ΦΗΜ και τα αρχεία που έχουν δημιουργηθεί δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν του αρ.αιτήματος παροχής πληροφοριών, και δεν διαφυλάχθηκαν και σύμφωνα με την προσφεύγουσα έχουν καταστραφεί χωρίς να έχει δηλωθεί η απώλεια τους πριν από την έκδοση της εντολής ελέγχου. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι δεν τηρούνταν αναλυτικά καθολικών ειδών ούτε βιβλίο αποθήκης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος υπολογισμός προστίμου αρ. 57 παρ. 2 και 4 του ν.5104/2024.

2. Μη νόμιμη επιβολή προστίμων άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 5104/2024 ύψους 2.500,00 €.

3. Όπως εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίστηκαν οι λογιστικές διαφορές αναφορικά με τη μη εξόφληση με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής υποχρεώσεων άνω των 500 € και δαπανών μισθοδοσίας, προσκομίζοντας προς τούτο καρτέλες προμηθευτών, τραπεζικά παραστατικά και επιταγές.

4. Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας στο φορολογικό έτος 2018 καθώς οι καταλογισθείσες πιστώσεις αφορούν επιταγές εισπρακτέες που εκδόθηκαν το έτος 2018 και εισπράχθηκαν το 2019 δια μαζικών καταθέσεων, προσκομίζοντας προς τούτο πίνακα επιταγών και τραπεζικά παραστατικά. Επιταγές που παρελήφθησαν το 2018 και

έληξαν την 30 και 31 Δεκεμβρίου 2018 αυτές εξοφλήθηκαν τις πρώτες ημέρες του έτους 2019 οπότε και τα ποσά αυτά κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

5. Στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Με το από συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι νέα στοιχεία:

- Τα από γραμμάτια είσπραξης επιταγής της Εθνικής Τράπεζας.
- Το από γραμμάτιο είσπραξης επιταγής της Εθνικής Τράπεζας.
- Τα από παραστατικά πληρωμής επιταγής και πίστωσης λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς.
- Εκτύπωση κίνησης του αρ. λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας περιόδου 25.12.18-31.12.2018.

Δεδομένου ότι τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του το ΚΕΦΟΜΕΠ, η υπόθεση αναπέμφθηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ με την αρ. Απόφαση Αναπομπής, προκειμένου να αξιολογηθούν τα ως άνω νέα προσκομισθέντα στοιχεία και οι σχετικοί ισχυρισμοί, σε συνδυασμό με στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 5104/2024: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον

φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 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 σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών»

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά..... 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9.

Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του [...]

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...] 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας

υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 5104/2024: «1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.

2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α` 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό

από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 2, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 66. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 33.

4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 2, το πρόστιμο της παρ. 2 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Ειδικά εάν το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου της παρ. 2, το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή της μη υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 5104/2024: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2028/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 – Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ»:

«... Α. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει

κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.

.....

Γ. Πρόστιμο μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης, κατόπιν πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ).

9. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ` ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 ν. 4864/2021 ορίζονται τα εξής:

Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α`, εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των ΦΗΜ.

10. Γενικές προϋποθέσεις

10.1. Με την εν λόγω διάταξη επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α) και στις περιπτώσεις που στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ και μόνο, διαπιστώνεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ), καθώς και τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ (a.txt, b.txt, s.txt, e.txt κ.λπ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 (Β` 3517), τα οποία διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή.

10.2. Ειδικότερα το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α` ΚΦΔ επιβάλλεται, κατά παραπομπή από τη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ, για παραβάσεις που αφορούν τη μη διαφύλαξη ή τη μη προσκόμιση, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ, των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και μόνο στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ.7 του άρθρου 25 ΚΦΔ υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγήθηκε δήλωση της απώλειας των ΦΗΜ από τον φορολογούμενο πριν την έκδοση της ως άνω εντολής. Συνεπώς για την επιβολή του ως άνω προστίμου θα πρέπει η παράβαση να διαπιστώνεται στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ. Διευκρινίζεται ότι η επιβολή του προστίμου είναι ανεξάρτητη από το εάν η σχετική εντολή αντί των στοιχείων γ` και δ` της παρ. 1 του άρθρου 25 ΚΦΔ περιλαμβάνει την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης επιδίδεται πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για προσκόμιση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία, η εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην ως άνω πρόσκληση, θεωρείται ότι εκδίδεται συνεπεία του οικείου μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης που διενεργήθηκε και δεν κατέστη δυνατό να ολοκληρωθεί στις εγκαταστάσεις του

ελεγχόμενου. Ως εκ τούτου, στην εν λόγω περίπτωση, το δικαίωμα της ελεγκτικής αρχής να επιβάλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. β` ΚΦΔ, κατ` αρχάς δεν θίγεται εκ του λόγου αυτού. Ευνόητο είναι ότι για την επιβολή του ως άνω προστίμου, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται και η πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων που προβλέπονται. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.4864/2021, έχουν εφαρμογή και για υποθέσεις για τις οποίες μέχρι την 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου (σχετ. παρ. 3 άρθρου 90 ν. 4864/2021).

10.3. Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β` στο πρόστιμο της περίπτωσης α` της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ αφορά τη διάταξη αυτή ως σύνολο (ύψος προστίμου, τρόπος υπολογισμού, εξαιρέσεις), με τις αναγκαίες προσαρμογές και όχι μόνο το ύψος του προστίμου και τον τρόπο υπολογισμού του. Πιο αναλυτικά, η αναλογική εφαρμογή δεν καταλαμβάνει την περιγραφή της παράβασης, η οποία σαφώς διαφοροποιείται στις δύο περιπτώσεις. Έτσι, για παράδειγμα ο χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί στοιχείο ορισμού της παράβασης της περ. α` και δεν μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής για τον ορισμό της παράβασης της περ. β`. Επομένως, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ επιβάλλεται ανεξαρτήτως του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις μη επιβολής του προστίμου του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α`, όπως αναλύονται και ανωτέρω στην παράγραφο 8.1 της παρούσας, εφαρμόζονται αναλογικώς κατά την εφαρμογή της περ. β`.

10.4. Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται όλα μαζί, εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται ακόμα και αν μέρος αυτών δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.

11. Πεδίο εφαρμογής

11.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ, επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που κατά τη διαδικασία της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης του άρθρου 25 παρ.7 ΚΦΔ, διαπιστωθεί από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.4864/2021, το πρόστιμο της περ. α` επιβαλλόταν στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, ανεξάρτητα από το είδος του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου. Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 90 του ν. 4864/2021 και της παρ. 3 περ. β` άρθρου 101 του ν.4714/2020 προκύπτει ότι, από 01.08.2020 και μετά, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ επιβάλλεται όταν διαπιστώνεται η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, μόνο στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

11.2. Το πρόστιμο μη διαφύλαξης ΦΗΜ ή μη προσκόμισης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων είναι ένα (1) αυτοτελές πρόστιμο, ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ ή των μνημών και αρχείων που διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν διαφυλάχτηκαν ή δεν προσκομίστηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α` ΚΦΔ. **Επιβάλλεται**

πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.

11.3. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η οντότητα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ, πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου (βλ. παρ. 1 της παρούσας) δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε` ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ύψους δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ανεξαρτήτως του πλήθους ΦΗΜ που αναφέρονται στη σχετική δήλωση απώλειας για την παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η` ΚΦΔ.

12. Σχέση με άλλες διατάξεις

12.1. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 αρ. 62 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε` ΚΦΔ για παραβάσεις των περιπτώσεων περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (παρ. 1 περ. η` του ιδίου άρθρου), μεταξύ των οποίων, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, είναι και η περίπτωση της μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

12.2. Επισημαίνεται ότι ακόμη κι αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ και άρα δεν επιβάλλεται το πρόστιμο αυτό, δεν αποκλείεται η εφαρμογή των μεθόδων προσδιορισμού εσόδων του άρθρου 28 ΚΦΕ (ν. 4172/2013), εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, οι οποίες εξετάζονται αυτοτελώς. Αντίθετα, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώνει τη συνδρομή των προϋποθέσεων και επιβάλλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ και δεν είναι δυνατός, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων τότε θα έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΕ. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δε διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τις ΦΗΜ, τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εφόσον διαπιστώνεται ότι μπορεί να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη και αντίστοιχα οι φορολογικές υποχρεώσεις με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β` ΚΦΔ.

.....

Ε. Προθεσμία επιβολής του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

16. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων των περ. α` και β` της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ` εφαρμογή του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ` ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28 ΚΦΔ.

Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4308/2014: «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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

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

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

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

....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. ...»

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας στο φορολογικό έτος 2018 καθώς οι καταλογίσθηκες πιστώσεις αφορούν επιταγές εισπρακτέες που εκδόθηκαν το έτος 2018 και εισπράχθηκαν το 2019 δια μαζικών καταθέσεων, προσκομίζοντας πίνακα επιταγών κίνηση λογαριασμών και τραπεζικά παραστατικά, με την υποβολή της παρούσας προσφυγής καθώς και με το αρ.συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή, σύμφωνα με το από έγγραφο συμπληρωματικών απόψεων επί της παρούσας προσφυγής του ΚΕΦΟΜΕΠ, και αναφορικά με τον ισχυρισμό περί επιταγών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας (με μαζική κατάθεση, ήτοι κατάθεση επιταγών έκδοσης ετών 2018 και 2019) εντός της χρήσης 2019 και αφορούν σε εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά έτους 2018, από το συνδυασμό των στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο και των στοιχείων που προσκομίστηκαν με την υποβολή της παρούσας προσφυγής προκύπτει ότι οι κάτωθι πιστώσεις επιταγών αφορούν εισόδημα της χρήσης 2018 που υφίσταται στις εγγραφές της εταιρείας στο αναλυτικό καθολικό των πελατών έτους 2018, ήτοι είναι αιτιολογημένες πιστώσεις που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας:

α/α	Ποσό
5	9.137,00

6	1.665,08
7	1.000,00
8	2.226,10
9	2.090,50
10	2.343,16
11	10.500,00
13	7.000,00
14	3.709,00
15	5.000,00
16	4.700,00
19	20.169,50
24	10.383,16
25	4.000,00
26	6.550,00
27	2.497,47
28	35.000,00
29	4.000,00
30	7.000,00
33	2.600,00
34	6.153,00
35	6.000,00
37	5.000,00
38	3.000,00
40	3.093,52
42	2.000,00
44	4.500,00
45	10.000,00
46	3.000,00
47	2.500,00
49	23.066,82
50	10.000,00
51	13.160,59
52	5.000,00
53	5.000,00
54	6.192,00
55	3.644,51
62	8.000,00
65	1.000,00
66	15.458,09
67	7.000,00
70	2.000,00
71	6.503,15
73	10.000,00
77	6.000,00

78	4.020,00
81	1.561,23
85	3.580,00
88	1.111,93
90	2.500,00
91	3.000,00
95	3.000,00
97	7.000,00
99	13.752,87
100	16.540,91
106	1.653,40
107	10.000,00
113	11.040,40
116	2.000,00
118	2.438,00
120	6.746,00
121	13.346,50
123	15.998,44
125	13.346,50
126	12.500,00
127	19.350,00
130	5.000,00
134	30.000,00
135	30.000,00
136	30.000,00
Σύνολο	568.328,83

Περαιτέρω, σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο απόψεων, τα κάτωθι ποσά επιταγών αφορούν εκδοθέντα στοιχεία πελατών έτους 2018:

ΠΟΣΑ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2018		
ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		2.500,00
.....		1.778,56
.....		1.247,00
.....		2.359,00
.....		2.500,00
.....		4.328,31
.....		7.500,00
.....		7.000,00
Σύνολο		29.212,87

Συνεπώς, σύμφωνα με το από ως άνω έγγραφο απόψεων, τα ως άνω συνολικά ποσά των 568.328,83 € και 29.212,87 €, ήτοι σύνολο 597.541,70 € δύναται να αιτιολογηθεί ως δηλωθέν εισόδημα της χρήσης 2018 και δεν αποτελεί προσαύξηση έτος 2019.

Επειδή, περαιτέρω, με το αρ.συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίστηκαν επιπλέον νέα στοιχεία που δεν τα είχε στη διάθεσή του το ΚΕΦΟΜΕΠ και η υπόθεση αναπέμφθηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ με την αρ. Απόφαση Αναπομπής.

Σύμφωνα με το από έγγραφο πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ:

«...Σε συνέχεια της από αντίκρουσης της ενδικοφανούς προσφυγής, ακολούθως παρατίθεται πίνακας των αξιογράφων, που μας είχαν προσκομιστεί με το με αρ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας, και σε συνδυασμό με τα πρόσθετα προσκομισθέντα, τόσο με την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή όσο και με την με αρ. απόφαση αναπομπής της Υπηρεσίας σας, στοιχεία περί μαζικών καταθέσεων επιταγών, δύναται να γίνουν εν τέλει αποδεκτά τα παρακάτω ποσά ως εισόδημα που αφορά στη χρήση 2018 και όχι στη χρήση 2019, για την οποία ο Έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ποσού 681.683,13 ευρώ στην από 17/12/2024 Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος.

Χρήσ η	Τράπε ζα	Αριθμός Λογαριασ μού	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγρα φή Συναλλα γής	Αιπολο γία Συναλλ αγής	Ποσό Συν/γης	Θέση Ελέγχου	Ποσό πίστωσης εντός του 2019 (που αφορούν σε εκδοθέντα στοιχεία της χρήσης 2018) κατόπιν αναπομπής	Πελάτης
2018									0	
2018									0	

2018	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	0	
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	9.634,48	.....
										
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	5.144,88	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	4.931,00	.....

2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	6.320,00	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	2.864,55	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	0	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.000,00	.....

2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	14.999,80	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	5.000,00	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	3.500,00	.....
2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	7.000,00	.....

2019	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	0	.....
ΣΥΝΟΛΟ									62.394,71	

Συνεπώς, σε συνέχεια της από Έκθεσης Αιτιολογημένων Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη και τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία, δύναται το ποσό των 659.936,41 ευρώ να αιτιολογηθεί ως δηλωθέν εισόδημα της χρήσης 2018 και το εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 να προσδιοριστεί σε 21.746,72 ευρώ για τη χρήση 2019. ...»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα ποσά που αιτιολογούνται βάσει του από εγγράφου απόψεων επί της παρούσας προσφυγής του ΚΕΦΟΜΕΠ και βάσει του από εγγράφου πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ, και αντίστοιχα τα ανατιολόγητα ποσά πιστώσεων που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας συνοψίζονται ως εξής:

Προσαύξηση περιουσίας που καταλογίστηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου	681.683,13
Αιτιολογημένες πιστώσεις βάσει του από εγγράφου απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ	597.541,70
Αιτιολογημένες πιστώσεις βάσει του από εγγράφου πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων του ΚΕΜΕΦ	62.394,71
Διαφορά - Ανατιολόγητες πιστώσεις / Προσαύξηση περιουσίας 2019	21.746,72

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού προσαύξησης περιουσίας γίνεται μερικώς δεκτός, και η προσαύξηση περιουσίας έτους 2019 προσδιορίζεται στα 21.746,72 €

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίστηκε λογιστική διαφορά αναφορικά με τη μη εξόφληση με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής υποχρεώσεων άνω των 500 €.

Για τον καταλογισμό της ως άνω λογιστικής διαφοράς παρέχεται από τον έλεγχο πλήρης αιτιολόγηση στις σελ.67-78 και 111-117 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Περαιτέρω, από

τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν με την υποβολή της παρούσας προσφυγής προκύπτουν οι εξής διαπιστώσεις, σύμφωνα με το από έγγραφο απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ:

Φορολογικό έτος 2018

Α) Για τα παραστατικά από τον: Προσκομίστηκε η απόδειξη πληρωμής με αρ., βάσει της οποίας πληρώθηκε ο εν λόγω πιστωτής με την επιταγή ποσού 700,00 ευρώ και 572,00 ευρώ τοις μετρητοίς. Η εν λόγω πληρωμή του προμηθευτή των 572,00 ευρώ δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, βάσει αναλυτικού καθολικού, και ως εκ τούτου, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός περί εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα.

Β) Για τα παραστατικά από τον: Προσκομίστηκε η τραπεζική εντολή μεταφοράς ποσού 1.200,00 ευρώ στις, η οποία δεν αντιστοιχεί στα παραπάνω παραστατικά, αλλά βάσει αναλυτικού καθολικού αντιστοιχεί στο Τ.Π.Υ. ποσού 1.200,32 ευρώ. Επιπλέον, με την προσκομισθείσα απόδειξη πληρωμής με αρ. αναφέρεται ως τρόπος εξόφλησης των 4.600,00 ευρώ τα μετρητά για την εξόφληση των παραπάνω ληφθέντων παραστατικών (ΔΑΤ) έτους 2018 και ως εκ τούτου, δεν πραγματοποιείται η εξόφλησή τους με την χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής.

Γ) Για τα παραστατικά από: Προσκομίστηκαν επιπροσθέτως: α) η με αρ. επιταγή ποσού 1.675,00 ευρώ με συνημμένη την απόδειξη πληρωμής με αρ., β) η απόδειξη πληρωμής με αρ. ποσού 1.128,00 ευρώ και γ) η απόδειξη πληρωμής με αρ. ποσού 2.160,00 ευρώ, που αναφέρει την επιταγή με αρ.

Δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός περί εξόφλησης τους με την χρήση των προσκομισθέντων, γιατί μεσολαβούν τμηματικές εξοφλήσεις για τα εν λόγω παραστατικά οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Φορολογικό έτος 2019

Α) Για τα παραστατικά από τον: Προσκομίστηκε το τραπεζικό παραστατικό 4.000,00 ευρώ της, το οποίο δεν έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο της προσφεύγουσας και η εν λόγω πληρωμή δεν αντιστοιχεί σε κάποιο ληφθέν παραστατικό. Επιπλέον, δεν προκύπτει η τμηματική του εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά 4.000,00 ευρώ του παραστατικού με αρ. στις βάσει αναλυτικού καθολικού και σε συνδυασμό με τις κινήσεις ΣΜΤΛ.

Β) Για τα παραστατικά από τον: Προσκομίστηκαν: α) η απόδειξη πληρωμής αξίας 400,00 ευρώ με συνημμένη την ισόποση τραπεζική εντολή μεταφοράς, β) την απόδειξη πληρωμής ποσού με αρ. ποσού με συνημμένη την απόδειξη συναλλαγής, γ) την απόδειξη πληρωμής με αρ. συνολικής αξίας 24.388,00 ευρώ, στην οποία αναφέρεται το ποσό πληρωμής 4.600,00 ευρώ μετρητά και οι αριθμοί των επισυναπτόμενων επιταγών ως εξής: αρ. ποσού 5.000,00 ευρώ, αρ. ποσού 8.000,00 ευρώ, αρ. ποσού 4.000,00 ευρώ, αρ. αξίας 1.468,00 ευρώ και αρ. αξίας 1.320,00 ευρώ.

Ο ισχυρισμός για τμηματική εξόφληση των εν λόγω παραστατικών με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής δεν ευσταθεί, διότι η τμηματική εξόφληση των παραστατικών με αρ. ΔΑΤ.....(βάσει των) κατά 1.000,00 ευρώ πραγματοποιήθηκε τοις μετρητοίς βάσει λογιστικών ημερολογιακών εγγραφών και για το με αρ. ΔΑΤ.....δεν

προσκομίστηκε και κάποιο πρόσθετο στοιχείο ως προς τον τρόπο εξόφλησης του εντός της επόμενης χρήσης 2020.

Γ) Για τα παραστατικά από τον: Προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά της ποσού 400,00 ευρώ και 600,00 ευρώ, για τα οποία δεν διενεργήθηκαν λογιστικές εγγραφές, βάσει αναλυτικού καθολικού του πιστωτή. Επιπλέον, προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά της ποσού 700,00 ευρώ, η οποία αντιστοιχεί, βάσει αναλυτικού καθολικού του πιστωτή, στα ληφθέντα παραστατικά με αρ. Τ.Π.Υ. και και της ποσού 500,00 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στα ληφθέντα παραστατικά με αρ. Τ.Π.Υ.

Περαιτέρω προσκομίστηκαν τα εξής: α) Επιταγή με αρ. ποσού 1.500,00 ευρώ με συνημμένη την απόδειξη πληρωμής με αρ., β) την απόδειξη πληρωμής με αρ. και με αρ. ποσού 1.163,00 ευρώ, γ) Επιταγή με αρ. ποσού 1.155,00 ευρώ με συνημμένη την απόδειξη πληρωμής με αρ. στην οποία αναφέρεται η εν λόγω επιταγή και 655,00 ευρώ ως μετρητά. δ) Επιταγή με αρ. ποσού 3.300,00 ευρώ με συνημμένη την με αρ. απόδειξη πληρωμής.

Δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός περί εξόφλησης τους με την χρήση των προσκομισθέντων, γιατί μεσολαβούν τμηματικές εξοφλήσεις (όπως αναφέρουμε και στον παραπάνω πίνακα) για τα εν λόγω παραστατικά οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου καταλογισμού της λογιστικής διαφοράς αναφορικά με τη μη εξόφληση με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής υποχρεώσεων άνω των 500 € είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίστηκε λογιστική διαφορά αναφορικά με τη μη εξόφληση με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής δαπανών μισθοδοσίας

Για τον καταλογισμό της ως άνω λογιστικής διαφοράς παρέχεται από τον έλεγχο πλήρης αιτιολόγηση στις σελ.24, 50 και 109-110 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Περαιτέρω, με την υποβολή της παρούσας προσφυγής δεν προσκομίστηκε κάποιο πρόσθετο στοιχείο σε σχέση με τα όσα η προσφεύγουσα είχε ήδη προσκομίσει κατόπιν του με αρ. Βιβλίου Σημειώματος Διαπιστώσεως Ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός του προστίμου αρ. 57 παρ. 2 και 4 του ν.5104/2024 για παράβαση μη διαφύλαξης φορολογικής μνήμης φορολογικών ετών 2018 και 2019, δεδομένου ότι το πρόστιμο της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 54Ε' του ν. 4174/2013 (που αντιστοιχεί στο κρινόμενο πρόστιμο του αρ. 57 παρ. 2 του ν.5104/2024) έχει εφαρμογή για παραβάσεις που αφορούν φορολογικά έτη από 2020 και μετά όπως αυτό προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α του 4714/2020, και συνεπώς για την εν λόγω παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.500,00 €. Περαιτέρω, σύμφωνα με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό η διάταξη του άρθρου 101 παρ. 3 περ. β του 4714/2020 σύμφωνα με την οποία η

διάταξη της περ. β της παρ.1 του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου, είναι αντισυνταγματική. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι προσκομίζει εκ νέου την από βεβαίωση του Τμήματος Ασφαλείας Μεγαρέων περί δήλωσης απώλειας του υπό κρίση ΦΗΜ.

Εν προκειμένω σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, οι μνήμες του ΦΗΜ και τα αρχεία που έχουν δημιουργηθεί δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν του αρ.αιτήματος παροχής πληροφοριών, και διαπιστώθηκε ότι δεν διαφυλάχθηκαν οι ανωτέρω μνήμες και αρχεία για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Βάσει των ανωτέρω επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 57 παρ. 2 του ν.5104/2024 που αντιστοιχούν στις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013. Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 3 περ. β του 4714/2020 οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου (ΦΕΚ Α 148/31.7.2020). Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο για την παράβαση μη διαφύλαξης των ανωτέρω μνημών ΦΗΜ και αρχεία που διαπιστώθηκε με την από έκθεση ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Περαιτέρω, αβάσιμα η προσφεύγουσα επικαλείται την από βεβαίωση του Τμήματος Ασφαλείας Μεγαρέων περί δήλωσης απώλειας του υπό κρίση ΦΗΜ, καθώς η δήλωση απώλειας έλαβε χώρα μετά την από εντολή ελέγχου (σχετ. Ε.2028/2023)

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2024 η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος και κάθε συναλλαγή και εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες για τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, προκειμένου για την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν τηρούνταν αναλυτικά καθολικών ειδών (ούτε βιβλίο αποθήκης).

Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ύψους 2.500,00 € του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν. 5104 και εκδόθηκαν οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρων και προστίμων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την Με το ανωτέρω σημείωμα η προσφεύγουσα κλήθηκε να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα διατύπωσε τις απόψεις της με τα αρ. υπομνήματα, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση των οριστικών πράξεων. Συνεπώς είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας περί στέρησης αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα εισοδήματα και η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019 προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019

α/α	Κατηγορία εισοδήματος	Ποσό Δήλωσης	Ποσό Ελέγχου	Ποσό Κατόπιν Αναπομπής	Διαφορά
1.	Καθαρό εισόδημα από ακίνητα				
2	Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	33,67	33,67	33,67	
3	Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	5.511,55	5.511,55	5.511,55	
4	Επιχειρηματική Δραστηριότητα	61.048,35	189.671,41	189.671,41	128.623,06
5	Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013		681.683,13	21.746,72	21.746,72
Σύνολο Φορολογ. Εισοδήματος		66.593,57	876.899,76	216.963,35	150.369,78

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	Κατόπιν Αναπομπής	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2,65	2,65	
	της συζύγου	66.593,57	216.963,35	150.369,78
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	-9.981,48		9.981,48
	Χρεωστικό ποσό		55.075,31	55.075,31
Προκαταβολή φόρου		15.179,01	15.179,01	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			32.528,40	32.528,40
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3.344,42	16.877,70	13.533,28
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		546,00	546,00	
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	10.387,95	121.506,42	111.118,47
	για επιστροφή			

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, και την τροποποίηση αυτής, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, και

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018 και τις υπ' αριθ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 του ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019.

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

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	42.091,33
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	21.045,67
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	8.418,27
Σύνολο για καταβολή	71.555,27

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	282.835,80	65.056,79
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	141.417,90	32.528,40
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	79.496,56	13.533,28
Σύνολο για καταβολή	503.750,26	111.118,47

- Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018
Πρόστιμο άρθρου 57 του ν. 5104/2024 47.500,00

- Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019
Πρόστιμο άρθρου 57 του ν. 5104/2024 47.500,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.