



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **20/01/2021** και αριθμούς πρωτοκόλλου και ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, Τ.Κ, κατά των υπ' αριθ. /2020, /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2014, 2015 και 2016** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **14/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **20/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 54 & 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	..... - 22/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	3.676.060,99€	1.209.257,38€	604.628,69€	143.398,82€	1.957.284,89€
2	..... - 22/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	100.464,66€	33.019,87€	16.509,94€	2.076,14€	51.605,95€
3	..... - 22/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	44.077,08€	19.471,28€	9.735,64€	992,85€	30.199,77€
4	..... - 22/12/2020	Πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54§1δ ν. 4174/2013	2020			500,00€		500,00€
Σύνολο				3.820.602,73€	1.261.748,53€	631.374,27€	146.467,81€	2.039.590,61€

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από **14/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας **Εισοδήματος** του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, και στην ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών, η οποία έκανε έναρξη εργασιών το έτος 1993, υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και τηρεί **διπλογραφικά βιβλία**, με βάση την υπ' αριθ./2020 εντολή ελέγχου, του προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας.

Προκειμένου να διασταυρωθεί η ακρίβεια των ποσών των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, ζητήθηκαν από τον έλεγχο στοιχεία από τους αντισυμβαλλόμενους πελάτες και προμηθευτές του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§3 του ν. 4174/2013. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων, διαπιστώθηκαν **διαφορές από ανύπαρκτες απαιτήσεις πελατών και προμηθευτών συνολικού ποσού 3.325.627,39€ του έτους 2014** (ως σελίδες 64 έως 71 της έκθεσης ελέγχου), **διαφορές από εξοφλήσεις προμηθευτών για τα οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αποτελούν πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, για τα έτη 2014, 2015 και 2016 συνολικού ποσού 323.381,00€, 27.424,02€ και 110.626,17€ αντίστοιχα 2014** (ως σελ. 86-93, 100-102, 106-108 της έκθεσης ελέγχου). Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού 53.07.0000 ".....", που ανερχόταν κατά την 01/01/2014 στο ποσό των **66.351,98€**, αφορούσε ανύπαρκτη υποχρέωση. Συνοπτικά, διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω διαφορές, οι οποίες καταλογίστηκαν ως ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

Προσθήκη διαφορών στα ακαθάριστα έσοδα	2014	2015	2016
Διαφορές από διασταυρώσεις στοιχείων στους Λογαριασμούς 30: «Πελάτες» και 50: «Προμηθευτές» (Σελ. 70 -71, 115-116)	3.325.627,39€		
Εγγραφή στο λογαριασμό 53.07 χωρίς να προκύπτει η αιτία (σελ. 65-67)	66.351,98€		
Μη αποδεκτά στοιχεία καταβολών σε προμηθευτές (σελ. 86-93), (σελ. 100-102), (σελ. 106-108)	323.381,00€	27.424,02€	110.626,17€
Σύνολο	3.715.360,37€	27.424,02€	110.626,17€

Τα ανωτέρω ποσά προστέθηκαν από τον έλεγχο στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία διαμορφώθηκαν ως εξής:

Για το έτος **2014** ποσό **4.589.753,73€** (δηλωθέντα: 874.393,36€ + διαφορά 3.715.360,37€) – σελ. 96

Για το έτος **2015** ποσό **171.505,72€** (δηλωθέντα: 144.081,70€ + διαφορά 27.424,02€) – σελ.103

Για το έτος **2016** ποσό **152.358,97€** (δηλωθέντα: 41.732,80€ + διαφορά 110.626,17€) – σελ.109

Εξάλλου, προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές τα κατωτέρω ποσά:

Προσθήκη λογιστικών διαφορών	2014	2015	2016
Μερικώς αποδεκτά στοιχεία δαπανών (τόκοι υπερημερίας) - (σελ. 79), (σελ. 97)	15,50€	53,67€	
Μη αποδεκτά στοιχεία δαπανών (τόκοι υπερημερίας, έξοδα προηγ. Χρήσεων) - (σελ. 80), (σελ. 98)	722,83€	89,49€	
Μη προσκόμιση στοιχείων αγοράς παγίων για τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν στη χρήση (σελ. 94 - 95)	69.329,95€	69.329,95€	69.329,95€
Σύνολο	70.068,28 €	69.473,11 €	69.329,95 €

Τέλος, προσδιόρισε ανά έτος τα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησης, ως ακολούθως:

Καθαρά αποτελέσματα / φορολογικό έτος	2014 (σελ. 96)	2015 (σελ. 103-104)	2015 (σελ. 109)
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη - ζημιές χρήσης	(194.123,48€)	(135.390,80€)	-159.106,84€
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.785.428,65€	96.897,13€	179.956,12€
Σύνολο	3.591.305,17€	(38.493,67€)	20.849,28€

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ετών 2014 - 2016 που υπέβαλε ο προσφεύγων, διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος από ιδιόχρηση, καθώς και μη δηλωθέντα εισοδήματα παροχής σε είδος, μερισμάτων και τόκων, τα συνολικά δε αποκρυβέντα εισοδήματα ανά φορολογικό έτος έχουν ως ακολούθως:

Αποκρυβέντα εισοδήματα / φορολογικό έτος	2014 (σελ. 119)	2015 (σελ. 119)	2015 (σελ. 120)
Διαφορά εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (σελ. 110, 116)	3.591.305,17€		20.849,28€
Διαφορά από μη δηλωθέν εισόδημα άρθρου 39 ν. 4172/2013 - ιδιόχρηση (σελ. 42 - 52, 116-118)	50.039,99€	60.158,47€	15.464,33€
Μη δηλωθέντα εισοδήματα άρθρου 13 ν. 4172/2013 - παροχή σε είδος (χρήση ΕΙΧ) - (σελ. 52-54, 116-118)	396,00€	378,00€	7.755,95€
Μη δηλωθέντα εισοδήματα από μερίσματα και τόκους (σελ. 116-118)	48,23€	24,77€	7,52€
Σύνολο	3.641.789,39€	60.561,24€	44.077,08€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Για την χρήση 2014, δεδομένου ότι ο οριστικός έλεγχος στηρίχτηκε σε δύο μόνο στοιχεία του ισολογισμού πελάτες και προμηθευτές με διασταυρώσεις έξω-λογιστικές που λήφθηκαν με υπεύθυνες δηλώσεις από τους πελάτες και τους προμηθευτές της επιχείρησης, απέρριψε και αμφισβήτησε αόριστα τις νόμιμες εγγραφές με βάση τα πραγματικά παραστατικά τα οποία προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή,
2. Η Ελεγκτική Αρχή δεν στηρίχθηκε σε πραγματικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης τα οποία τηρεί νόμιμα,
3. Τα ποσά που του καταλογίστηκαν είναι δυσανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητά του,
4. Παραβιάστηκαν οι συνταγματικές αρχές της καθολικότητας του φόρου (άρθρο 78Σ), της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Σ), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Σ) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Σ)
5. Παραβιάστηκε το δικαίωμά του στην περιουσία (άρθρο 1 1ου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)

1) Παράθεση και ερμηνεία των εφαρμοζόμενων διατάξεων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251), ορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και τα οποία διαμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα, μεταξύ των οποίων: «**12**) Τα έξοδα περιλαμβάνουν: α) Τα έξοδα ίδρυσης, β) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, γ) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές, δ) Τα έξοδα έρευνας, ε) Τα έξοδα ανάπτυξης, στ) Τις επισκευές και συντηρήσεις, ζ) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, η) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα, θ) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα, ι) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ια) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων, ιβ) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους, ιγ) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση, ιδ) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες. **13**) Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο Γ του ν. 4172/2013 – Κ.Φ.Ε (Α' 167), ορίζονται οι διατάξεις που αφορούν τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που φορολογούνται και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 21 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. ... **2**) Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, ...», με τις διατάξεις του άρθρου 22 ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες: **α**) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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 ...», με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες,...

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π (λογιστικό αποτέλεσμα), με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 – 26 του Κ.Φ.Ε. Συνεπώς κατά τον έλεγχο, δύναται να προστεθεί ως λογιστική διαφορά οποιοδήποτε κονδύλι που έχει καταχωρηθεί στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης (στον οποίο περιλαμβάνονται οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί, δηλ. οι λογαριασμοί που διαμορφώνουν το αποτέλεσμα).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 – Κ.Φ.Ε (Α' 167), ορίζονται οι διατάξεις που αφορούν την μέθοδο προσδιορισμού κερδών σε ορισμένες περιπτώσεις και ειδικότερα:

«**1**) Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: **α**) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή **β**) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή **γ**) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. **2**) Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο

στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Ο δε καθορισμός του τρόπου εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προβλέπεται από τις διατάξεις της Απόφασης ΠΟΛ. 1050/2014 (Β' 478).

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται ή να προσθέσει στα αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης λογιστικές διαφορές (οι οποίες όμως πρέπει να έχουν διαμορφώσει το αποτέλεσμα), ή εφόσον υφίσταται κάποιο από τα κριτήρια του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, να προσδιορίσει τα αποτελέσματα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ή αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

2) Ως προς τις διαφορές από διασταυρώσεις στοιχείων στους Λογ. Πελατών και Προμηθευτών λογιστική διαφορά των 3.325.627,39€

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν. 3296/2004 (Α' 253) ορίζεται ότι «Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, διενεργείται υποχρεωτικός έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσής τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Περαιτέρω, με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1037/2005 (Β' 302), με την οποία καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου, καθώς και ο τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό, ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: **Άρθρο 3:** «Σε κάθε κατηγορία βιβλίων διενεργούνται υποχρεωτικά και οι πιο κάτω τουλάχιστον ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις: Α) ... Β) ... Γ) Στα βιβλία τρίτης κατηγορίας :1) Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, για διάστημα οπωσδήποτε δέκα (10) ημερών κάθε εκκρεμούς διαχειριστικής περιόδου και πέραν αυτού κατά την κρίση του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου των εκκρεμών διαχειριστικών περιόδων και πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε άλλης ελεγκτικής επαλήθευσης, διενεργείται έλεγχος ταμείου και αξιογράφων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 3296/2004»

Με την ΠΟΛ. 1087/2005 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της ανωτέρω απόφασης, όπου μεταξύ άλλων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **Άρθρο 3 περίπτ. Γ-1.** «Σε σχέση με τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων (παρ. Γ.1), διευκρινίζεται ότι η επαλήθευση αυτή θα

γίνεται για την τρέχουσα κατ' αρχήν χρήση κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν από κάθε άλλη επαλήθευση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3296/04 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1027/04). Επίσης, έλεγχος ταμείου και αξιολογίων, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών, θα γίνεται στη συνέχεια του ελέγχου και σε κάθε εκκρεμή ελεγχόμενη χρήση, για χρονικό διάστημα 10 (δέκα) ημερών ή και για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, κατά την κρίση του ελεγκτή ή και του επόπτη ελέγχου ή ακόμη και του Υποδιευθυντή ελέγχου ή και του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας (χωρίς βεβαίως στις περιπτώσεις αυτές να συντάσσονται σχετικά πρωτόκολλα)»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το ποσό των 3.325.627,39€ στο έτος 2014, αφορά την διαφορά μεταξύ των ποσών των χρεωστικών υπολοίπων που απεικονίζονταν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των στοιχείων που δήλωσαν οι αντισυμβαλλόμενοι. Ειδικότερα στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

Στη σελ. 65 ότι: «Η παρουσίαση όμως στον Ισολογισμό της επιχείρησης ανύπαρκτων περιουσιακών στοιχείων δύναται να οδηγήσει στο συμπέρασμα απόκρυψης κερδών, καθώς στον Ισολογισμό παρουσιάζεται και η καθαρή θέση της επιχείρησης στην οποία εμπεριέχονται οι ζημίες ή τα κέρδη εις νέον. Στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τον Ισολογισμό της επιχείρησης κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου οι ζημίες εις νέον είναι 3.742.847,19€. Συνυπολογίζοντας το κεφάλαιο και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης το παραπάνω ποσό αντισταθμίζεται στον Ισολογισμό με Περιουσιακά στοιχεία συνολικής αξίας 15.504.447,93€, τα οποία σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία διέθετε η επιχείρηση κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου. Στην περίπτωση λοιπόν που διαπιστώνεται ότι ένα μέρος των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων είναι ανύπαρκτα, αντίστοιχα συνεπάγεται ότι ή οι υποχρεώσεις της επιχείρησης είναι μικρότερες ή ότι έγινε απόκρυψη φορολογητέων εσόδων με αποτέλεσμα να παρουσιάζονται διογκωμένες οι «ζημίες σε νέο» ενώ στην πραγματικότητα η επιχείρηση ήταν κερδοφόρα κατά τη λειτουργία της. Κατά συνέπεια, εφόσον δεν υποδεικνύεται από την απάντηση του ελεγχόμενου τι αφορά η καταγραφή ανύπαρκτων περιουσιακών στοιχείων στον Ισολογισμό της επιχείρησης για τα οποία έγινε εγγραφή στο Ισοζύγιο που τηρήθηκε, ο έλεγχος δύναται να συνάγει το συμπέρασμα ότι η επιχείρηση απέκρυψε φορολογητέα έσοδα κατά τα προγενέστερα έτη με συνέπεια να μη δύναται να αντισταθμιστούν τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει με τις υπάρχουσες υποχρεώσεις προς τρίτους και την καθαρή θέση της επιχείρησης στην οποία συμπεριλαμβάνεται ο λογαριασμός αποτελέσματα σε νέο.

στη σελ. 67 ότι: «... Άλλωστε και για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και του Ισολογισμού, εφόσον διαπιστωθεί ότι έχουν καταχωρηθεί ανύπαρκτα περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό της επιχείρησης, ο μόνος τρόπος να ισοσκελίζεται ο Ισολογισμός είναι να μεταφερθεί η διαφορά του ποσού του ανύπαρκτου περιουσιακού στοιχείου που αποτυπώθηκε στο ενεργητικό, στα αποτελέσματα της χρήσης και στα φορολογητέα κέρδη. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δεν θα ισοσκελίζεται ο Ισολογισμός της επόμενης χρήσης», ενώ στη σελ. 71 ότι: «Όπως αποτυπώνεται στον παραπάνω πίνακα από τις απαντήσεις των αντισυμβαλλόμενων προέκυψε κατά κύριο λόγο στις περισσότερες από τις παραπάνω περιπτώσεις ότι ενώ δεν υφίσταντο εκκρεμότητες για την εξόφληση οφειλών σύμφωνα με τους αντισυμβαλλόμενους έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου απαιτήσεις. Μάλιστα σε ορισμένες περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι σύμφωνα με τους αντισυμβαλλόμενους όχι μόνο δεν υφίστανται απαιτήσεις του ελεγχόμενου, αλλά επιπλέον υφίστανται οφειλές του ελεγχόμενου προς αυτούς, οι οποίες επίσης δεν έχουν αποτυπωθεί στα τηρούμενα βιβλία. Εν προκειμένω το πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αποτυπώθηκε στα τηρούμενα βιβλία προστίθεται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου, σε αντιστοιχία με όσα παραπάνω αναφέρονται για την αποτύπωση ανύπαρκτων περιουσιακών στοιχείων στο ενεργητικό της επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω απαντήσεις ο έλεγχος προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης με βάση τις παραπάνω διαφορές, οι οποίες προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα του Φορολογικού έτους 2014»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν. 3296/2004, καθόσον φορολόγησε διαφορές στοιχείων ενεργητικού, και όχι διαφορές ταμείου και αξιόγραφων όπως ο νόμος ορίζει. Ο έλεγχος δεν έλεγξε το ταμείο με τα αξιόγραφα για διαφορές όπως ο νόμος ορίζει αλλά αόριστα με αυθαίρετη ερμηνεία

προσδιόρισε διαφορές από τον ισολογισμό με τα ισοζύγια σε διάφορα επιλεκτικά ενεργητικά στοιχεία πελάτες προμηθευτές χωρίς να λάβει υπόψη του για την ορθή αξιολόγηση της περιουσίας της επιχείρησης, όλα τα στοιχεία από τα οποία προκύπτει τελικά ότι η επιχείρηση έχει αρνητική καθαρή θέση. Άλλωστε οι ανωτέρω διαφορές των στοιχείων του ενεργητικού, σε καμιά περίπτωση δεν αποτελούν αποτελεσματικούς λογαριασμούς.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι υφίσταται **απόκλιση των στοιχείων του ενεργητικού ύψους 3.325.627,39€**, για την απόκλιση δε αυτή, δεν μπορεί να γίνει εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28§2 του ν.3296/2004, καθόσον δεν αφορά ούτε διαφορές ταμείου, ούτε διαφορές αξιογράφων, ενώ περαιτέρω δεδομένου ότι η απόκλιση αυτή δεν έχει βαρύνει τα αποτελέσματα, δεν είναι δυνατή η προσθήκη της στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά.

3) Ως προς τις διαφορές από μη αποδεκτά στοιχεία καταβολών σε προμηθευτές

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι κατά τα έτη **2014, 2015 και 2016**, προστέθηκαν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές ποσά ύψους **323.381,00€, 27.424,02€ και 110.626,17€** αντίστοιχα, που αφορούν **μη προσκομισθέντα στοιχεία πληρωμών** ή στοιχείων **πληρωμών** που δεν αποδέχθηκε ο έλεγχος.

Ειδικότερα στην έκθεση ελέγχου, αφού παρατίθεται πίνακας (βλ. σελ. 86-91) πληρωμών σε προμηθευτές συνολικού ποσού 321.281,00€ αναφέρονται τα εξής:

Στη **σελ. 91** ότι:

«Ως προς την αιτιολογία που κατά περίπτωση δεν έγιναν αποδεκτά τα στοιχεία που προσκομίστηκαν:

- Στις περιπτώσεις που αναγράφεται στη στήλη «Παραστατικό» η αναγραφή «ΕΠ». προσκομίστηκε ένταλμα πληρωμής που εξέδωσε ο ελεγχόμενος, σύμφωνα με το οποίο εισπράχθηκε σε μετρητά το αντίστοιχο ποσό από τον αντισυμβαλλόμενο. Όπως προαναφέραμε τα εν λόγω στοιχεία που εξέδωσε ο ελεγχόμενος δεν κρίθηκε από τον έλεγχο ότι είναι πρόσφορα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που περιγράφονται κατόπιν διασταυρώσεων που πραγματοποίησε ο έλεγχος με αντισυμβαλλόμενους. Για τις συναλλαγές ποσών που είναι μεγαλύτερες από 500,00 € τα εντάλματα πληρωμών δεν γίνονται αποδεκτά από τον έλεγχο καθώς πέρα από το ότι δεν προκύπτει ότι όντως τα ποσά κατέληξαν στους αντισυμβαλλόμενους, οι περιπτώσεις εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες ο ελεγχόμενος όφειλε να εξοφλήσει τους αντισυμβαλλόμενους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.
- Στις περιπτώσεις που αναγράφεται στη στήλη «Παραστατικό» η αναγραφή «ΠΜΕ» προσκομίστηκε Πινάκιο Μεταβίβασης Επιταγών σύμφωνα με το οποίο παραδόθηκαν επιταγές με το αντίστοιχο ποσό στον αντισυμβαλλόμενο. Όπως προαναφέραμε τα εν λόγω στοιχεία που εξέδωσε ο ελεγχόμενος δεν κρίθηκε από τον έλεγχο ότι είναι πρόσφορα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που περιγράφονται κατόπιν διασταυρώσεων που πραγματοποίησε ο έλεγχος με αντισυμβαλλόμενους. Παρά ταύτα για τις περιπτώσεις που οι επιταγές παραδόθηκαν σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία σε προμηθευτές ή παραγωγούς με τους οποίους είχε συναλλαγές ο ελεγχόμενος στην ίδια χρήση και αντίστοιχα συμφωνούν τα ποσά των αγορών ή δαπανών με τα ποσά των επιταγών που προσκομίστηκαν, γίνεται αποδεκτό από τον έλεγχο ότι όντως οι επιταγές παραδόθηκαν στους αντισυμβαλλόμενους, όπως προαναφέραμε. Για τις περιπτώσεις που δεν προσκομίστηκαν επιταγές δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής και κατά συνέπεια οι δαπάνες η οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.
- Στις περιπτώσεις που προσκομίστηκαν επιταγές σε διαταγή της εταιρίας «.....» (..... σε συντομία στον παραπάνω πίνακα) και δεν προκύπτει ότι έγινε οπισθογράφηση από την επιταγή που προσκομίστηκε (από την στον ελεγχόμενο και από τον ελεγχόμενο στον προμηθευτή του) αντίστοιχα δεν προκύπτει ότι η συναλλαγή αφορά τον ελεγχόμενο, όπως έγινε και στην περίπτωση της που έγινε από τον έλεγχο διασταύρωση στοιχείων.

- Για τις περιπτώσεις που σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία εξοφλήθηκαν παραγωγοί από τους οποίους ο ελεγχόμενος δεν είχε αγορές στις ελεγχόμενες χρήσεις, αντίστοιχα δεν προέκυψε ότι έγιναν αγορές και στις αμέσως προγενέστερες χρήσεις από έρευνα που έγινε από τον έλεγχο στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών από την ελεγχόμενη επιχείρηση των αμέσως προηγούμενων χρήσεων. Κατόπιν των ανωτέρω, εν προκειμένω δεν κρίθηκαν επαρκή τα στοιχεία ακόμα και σε περιπτώσεις που προσκομίστηκαν επιταγές που εκδόθηκαν σε διαταγή του ελεγχόμενου και φέρεται ότι οπισθογραφήθηκαν, καθότι δεν προσκομίστηκαν καρτέλες των παραγωγών, ώστε να είναι σε βέση ο έλεγχος να συμπεράνει τι ακριβώς αφορούν οι εν λόγω εξοφλήσεις».

Περαιτέρω, στη σελ 93 αναφέρεται ότι «Για τις εγγραφές με αντισυμβαλλόμενο τον «.....» συνολικού ποσού 2.100,00 € προσκομίστηκαν εντάλματα πληρωμής. Όπως προαναφέραμε τα εν λόγω στοιχεία που εξέδωσε ο ελεγχόμενος δεν κρίθηκε από τον έλεγχο ότι είναι πρόσφορα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που περιγράφονται κατόπιν διασταυρώσεων που πραγματοποίησε ο έλεγχος με αντισυμβαλλόμενους. **Συνεπώς το ποσό των 2.100,00€ αφορά εγγραφές στα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου που δεν τεκμηριώνονται με πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία και προστίθεται από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά στο προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αβασίμως ο έλεγχος απέρριψε ως λογιστικές διαφορές τα ποσά πληρωμών που αναφέρονται στον εν λόγω πίνακα για το γεγονός ότι δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, ότι δηλαδή η αξία τους είναι μεγαλύτερη των 500€, προσκομίζει δε και επικαλείται καρτέλες με αντίστοιχα τιμολόγια τα οποία αφορούν χρήσεις 2010 έως 2014 και η αξία του καθενός τιμολογίου είναι μικρότερη των 500€ ενώ ο έλεγχος τα συμπεριέλαβε τις πληρωμές αυτών στις λογιστικές διαφορές ... Περαιτέρω προσκομίζει καρτέλες προμηθευτών καθώς και τις αντίστοιχες επιταγές για τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην έκθεση ότι δεν προσκομίστηκε η επιταγή (Σχ. 6), ... Ως προς τις επιταγές που δεν αποδέχθηκε ο έλεγχος με την αιτιολογία της μη οπισθογράφησης και της μη αναγνώρισης των παραστατικών ΠΜΕ, αναφέρει ότι ο έλεγχος δεν διασταύρωσε στοιχεία με τις τράπεζες για να διαπιστώσει ότι καμιά επιταγή από τις αναφερόμενες δεν διαμαρτυρήθηκε ή δεν επιστράφηκε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α). ... 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».

Περαιτέρω με την ΠΟΛ.1216/2014 με την οποία δόθηκαν οδηγίες από ΓΓΠΣ σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500€, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, μεταξύ άλλων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. ...

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

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

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, κρίθηκε ότι τα εντάλματα πληρωμής προς προμηθευτές με τα οποία εξοφλούνταν δαπάνες – αγορές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, **δεν αποτελούσαν πρόσφορα στοιχεία για την τεκμηρίωση των συναλλαγών**, καθόσον ή δεν προσκομίστηκαν οι επιταγές που αναφέρονται στις προσκομισθείσες καρτέλες κλπ, ή για τις πληρωμές με μετρητά δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν 4172/2013.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξοφλούνταν με τις επίμαχες αποδείξεις πληρωμής, προκειμένου να διαπιστώσει αν αυτά είναι μεγαλύτερα των 500€, καθόσον σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις το ποσό πληρωμής δύναται να είναι και μεγαλύτερο των 500€ (σωρευτική εξόφληση τιμολογίων), εφόσον εξοφλούνται φορολογικά στοιχεία μέχρι 500€.

Περαιτέρω, για τα ποσά των επιταγών που δεν προσκομίστηκαν, και πάλι η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξοφλούνταν με τις εν λόγω επιταγές, προκειμένου να διαπιστώσει αν αυτά είναι μεγαλύτερα των 500€, καθόσον σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις το ποσό πληρωμής δύναται να είναι και μεγαλύτερο των 500€ (σωρευτική εξόφληση τιμολογίων), εφόσον εξοφλούνται φορολογικά στοιχεία μέχρι 500€.

Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος εξόφλησε φορολογικά στοιχεία άνω των 500€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

4) Ως προς τη διαφορά της εγγραφής στο λογ. 53.07 χωρίς να προκύπτει η αιτία

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι κατά το έτος **2014**, προστέθηκε στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά το ποσό των **66.351,98€**, που αφορά χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 53.07.0000 "....." κατά την έναρξη της χρήσης. Ειδικότερα στην έκθεση ελέγχου (σελίδες 65-67), αναφέρονται τα εξής:

«Σε ότι αφορά το λογαριασμό που τηρήθηκε στο Ισοζύγιο: «53-07-0000» ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται στο Υπόμνημά του ότι αφορά δοσοληπτικό λογαριασμό της επιχείρησης και των εταίρων και ότι σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί αποτελεσματικό λογαριασμό. Επισημαίνουμε καταρχήν ότι ο ελεγχόμενος λειτουργεί ως ατομική επιχείρηση και επομένως δεν υφίστανται εταίροι ώστε να τηρείται δοσοληπτικός λογαριασμός. Αφετέρου το γεγονός ότι ο παραπάνω λογαριασμός δεν είναι αποτελεσματικός λογαριασμός δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο. **Η παρουσίαση όμως στον Ισολογισμό της επιχείρησης ανύπαρκτων περιουσιακών στοιχείων δύναται να οδηγήσει στο συμπέρασμα απόκρυψης κερδών, καθώς στον Ισολογισμό παρουσιάζεται και η καθαρή θέση της επιχείρησης στην οποία εμπεριέχονται οι ζημίες ή τα κέρδη εις νέον.** Στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τον Ισολογισμό της επιχείρησης κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου οι ζημίες εις νέον είναι 3.742.847,19€. Συνυπολογίζοντας το κεφάλαιο και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης το παραπάνω ποσό αντισταθμίζεται στον Ισολογισμό με Περιουσιακά στοιχεία συνολικής αξίας 15.504.447,93 €, τα οποία σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία διέθετε η επιχείρηση κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου. Στην περίπτωση λοιπόν που διαπιστώνεται ότι ένα μέρος των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων είναι ανύπαρκτα, αντίστοιχα συνεπάγεται ότι ή οι υποχρεώσεις της επιχείρησης είναι μικρότερες ή ότι έγινε απόκρυψη φορολογητέων εσόδων με αποτέλεσμα να παρουσιάζονται διογκωμένες οι «ζημίες σε νέο» ενώ στην πραγματικότητα η επιχείρηση ήταν κερδοφόρα κατά τη λειτουργία της. Κατά συνέπεια, εφόσον δεν υποδεικνύεται από την απάντηση του ελεγχόμενου τι αφορά η καταγραφή ανύπαρκτων περιουσιακών στοιχείων στον Ισολογισμό της επιχείρησης για τα οποία έγινε εγγραφή στο Ισοζύγιο που τηρήθηκε, ο έλεγχος δύναται να συνάγει το συμπέρασμα ότι η επιχείρηση απέκρυψε φορολογητέα έσοδα κατά τα προγενέστερα έτη με συνέπεια να μη δύναται να αντισταθμιστούν

τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει με τις υπάρχουσες υποχρεώσεις προς τρίτους και την καθαρή θέση της επιχείρησης στην οποία συμπεριλαμβάνεται ο λογαριασμός αποτελέσματα σε νέο. ... Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ο έλεγχος κρίνει ότι η τήρηση του λογαριασμού 53.07 σε ατομική επιχείρηση είναι παντελώς αόριστη καθώς αναφέρεται σε δοσοληπτικό λογαριασμό εταίρου που δεν υφίσταται σε ατομική επιχείρηση. Κατά συνέπεια το ποσό των 66.351,98 € που είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού στην έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου προστίθεται ως λογιστική διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα του Φορολογικού Έτους 2014».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αβασίμως ο έλεγχος απέρριψε ως λογιστική διαφορά το υπόλοιπο του ως άνω λογαριασμού καθόσον αυτό μεταφέρεται από την χρήση 2008 (Σχετ. 8 επισυν. καρτέλες λογαριασμού προερχόμενο από μεταφορά κερδών) και οι εγγραφές εμφανίζονται και στο αναλυτικό ισοζύγιο λογιστικής τριτοβάθμιων λογαριασμών σελίδες 6 και 7. Σε κάθε περίπτωση ο λογαριασμός 53-07-0000 ανήκει στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς του ΕΓΛΣ και δείχνει τις προσωπικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις της επιχείρησης με τον επιχειρηματία και σε καμιά περίπτωση δεν αποτελεί αποτελεσματικό λογαριασμό, συνεπώς και το ποσό των 66.351,98€ θα πρέπει να διαγραφεί. Περαιτέρω, το ΕΓΛΣ δεν αναφέρει πουθενά ότι απαγορεύεται στις δοσοληψίες μεταξύ του νομικού προσώπου της ατομικής επιχείρησης και του επιχειρηματία να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός αυτός.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι η τήρηση του λογαριασμού 53.07 σε ατομική επιχείρηση είναι παντελώς αόριστη καθώς αναφέρεται σε δοσοληπτικό λογαριασμό εταίρου που δεν υφίσταται σε ατομική επιχείρηση,

Επειδή το κεφάλαιο που καταθέτει ο επιχειρηματίας στην επιχείρησή του παρακολουθείται στο λογαριασμό 40.07 «κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων». Ο λογαριασμός αυτός παραμένει αμετάβλητος σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, εκτός αν γίνουν νέες καταθέσεις του επιχειρηματία οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμού αυτού. Οι αναλήψεις του επιχειρηματία που γίνονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.07, ο οποίος μετονομάζεται σε «ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία». Στον τελευταίο αυτόν λογαριασμό μεταφέρεται από το λογαριασμό 88 το αποτέλεσμα κάθε χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 33.07, που προκύπτει μετά τη μεταφορά σ' αυτόν του αποτελέσματος της χρήσεως, είναι δυνατό, κατά την κρίση του επιχειρηματία, να μεταφέρεται είτε στο σύνολό του είτε κατά μέρος, στο λογαριασμό 40.07. (βλ. Σακκέλη Πανδέκτης του Λογιστή, σελ. 2067 έκδοση 2009).

Επειδή ο επίμαχος δοσοληπτικός λογαριασμός απεικονίζει τις υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, ανεξάρτητα δε από το γεγονός αν υφίσταται ή όχι η έννοια αυτού, σε καμιά περίπτωση δεν αποτελεί αποτελεσματικό λογαριασμό και ως εκ τούτου το υπόλοιπο αυτού δεν δύναται να αποτελέσει λογιστική διαφορά.

5) Τυπική (νομική) πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, είχε δυνατότητα ή να προσθέσει στα αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος λογιστικές διαφορές (οι οποίες όμως έπρεπε να έχουν διαμορφώσει το αποτέλεσμα), ή εφόσον υφίσταται κάποιο από τα κριτήρια του άρθρου 28§1 του ν.4174/2013, να προσδιορίσει τα αποτελέσματα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ή αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), προστέθηκαν στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα της

ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, λογιστικές διαφορές οι οποίες δεν έχουν βαρύνει διαμορφώσει τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν και ειδικότερα:

- 1) Λογιστική διαφορά στο έτος 2014 ποσού **3.325.627,39€**, που αφορά ανύπαρκτες απαιτήσεις, ήτοι **διαφορές στα υπόλοιπα πελατών – προμηθευτών**, χωρίς περαιτέρω να διερευνήσει την αιτία της ασυμφωνίας των λογαριασμών που εμφάνιζε η επιχείρηση στα βιβλία της με αυτούς των αντισυμβαλλομένων (αν π.χ. οι εν λόγω διαφορές οφείλονται στην καταχώρηση ανύπαρκτων εισπράξεων ή στην μη καταχώρηση εσόδων από την επιχείρηση).
- 2) Λογιστική διαφορά στο έτος 2014 ποσού 66.351,98€, που αφορά πιστωτικό υπόλοιπο κατά την έναρξη της χρήσης στο λογαριασμό 53.07.0000 “.....” και
- 3) Λογιστική διαφορά στο έτος 2014 ποσού 323.381€, στο έτος 2015 ποσού 27.424,02€ και στο έτος 2016 ποσού 110.626,17€, που αφορούν **πληρωμές σε προμηθευτές** που αποδείχθηκαν ανύπαρκτες ή δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, χωρίς να αναφέρεται **ποια ακριβώς φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν** με μετρητά ή με τις επιταγές που δεν αποδέχθηκε ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η αξία εκάστου στοιχείου που εξοφλήθηκε υπερβαίνει το ποσό των 500€.

Ως εκ τούτου τα ανωτέρω κονδύλια, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνονταν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, δεν διαμόρφωσαν τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως δεν είναι δυνατή η προσθήκη αυτών στις λογιστικές διαφορές ελέγχου.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων με τα προσκομισθέντα στοιχεία αντισυμβαλλομένων πελατών - προμηθευτών, διαπιστώθηκε η μη ορθή καταχώρηση εισπράξεων από πελάτες, πληρωμών σε προμηθευτές κλπ, δηλαδή προκύπτουν ενδείξεις ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν τήρησε τα λογιστικά της αρχεία και δεν συνέταξε τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το νόμο και τα ΕΛΠ,

Επειδή από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, καθόσον ο λογιστικός προσδιορισμός δεν έγινε σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και τον Κ.Φ.Ε, ούτε με κάθε πρόσφορο μέσο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ο έλεγχος δύναται να διενεργηθεί εκ νέου λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του ν. **4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170)**, ορίζεται ότι: «**1**) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2**) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 20/01/2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, Τ.Κ και την ακύρωση των υπ' αριθ. /2020, /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ