



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 08.05.23

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφ. 1086

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),  
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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα ..... κατά των :

1) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολή Προστίμου του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ του Προισταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, ποσού 2.811,61 € ,για μη έκδοση τουλάχιστον σε μια (1) περίπτωση ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 23.430,10 € πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.623,22 € Φορολογικού Έτους 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12,13 του Ν.4308/14 (ΕΛΠ)

2) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58α § 1 του ΚΦΔ του

Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής ποσού 4.424,10€ για μη έκδοση τουλάχιστον σε μια (1) περίπτωση ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 23.430,10 € πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.623,22 € Φορολογικού Έτους 2016 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12,13 του Ν.4308/14 (ΕΛΠ)

3) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής

4) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής

5) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2016 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής

6) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2017 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

7) υπ' αρθ' .....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προτίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής ποσού 2.500,00 € και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της 4ου ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τις από .....εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58α του ΚΦΔ του ιδίου Προισταμένου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις .....και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το 4<sup>ο</sup> Ε.Λ.Κ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στα πλαίσια της υπ' αριθ. ....εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του διενήργησε έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.), Ν. 2859/00(ΦΠΑ) και ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στην ως άνω προσφεύγουσα εταιρεία για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε τις από ..... εκθέσεις εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου άρθρων 54 και 58 Αξ 1 του ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι παρακάτω πράξεις :

α) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής με την οποία τροποποίησε την δηλωθείσα ζημία χρήσης 2016 από ποσό 64.719,45 € σε 22.189,08 €, μεταβάλλοντας έτσι την μεταφερόμενη στην επόμενη χρήση ζημία από ποσό 102.234,72 € σε 59.704,35 € .

β) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής με

την οποία τροποποίησε την δηλωθείσα ζημία χρήσης 2017 από ποσό 84.409,67 € σε 52.697,36 €, μεταβάλλοντας έτσι την μεταφερόμενη στην επόμενη χρήση ζημία από ποσό 186.644,39 € σε 112.401,71€

γ) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής με την οποία λόγω αναπροσαρμογής της αξίας φορολογητέων εκροών από 107.137,75 € σε 144.005,27 € καταλογίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 8.529,65 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58<sup>A</sup> ποσού 3,56 €, ήτοι συνολικό ποσό 8533,21 €

δ) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής με την οποία λόγω αναπροσαρμογής της αξίας φορολογητέων εκροών από 110.570,34 € σε 134.000,44 € καταλογίσθηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 5.948,90€ .

ε) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, ποσού 2.811,61 € για μη έκδοση τουλάχιστον σε μια (1) περίπτωση ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 23.430,10 € πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.623,22 € Φορολογικού Έτους 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12,13 του Ν.4308/14 (ΕΛΠ)

στ) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη Επιβολή Προστίμου του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, ποσού 4.424,10€, για μη έκδοση τουλάχιστον σε μια (1) περίπτωση ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 23.430,10 € πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.623,22 € Φορολογικού Έτους 2016 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12,13 του Ν.4308/14 (ΕΛΠ)

ζ) Η υπ' αρ. ....Οριστική Πράξη Επιβολή Προστίμου του άρθρου 54 1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, ποσού 2.500,00€ για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος .

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη και καταχρηστική η κρίση του ελέγχου για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου - εξωλογιστικός προσδιορισμός- υπό τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 του ν 4172/2013 εξ αιτίας της διενέργειας προαιρετικής απογραφής με λανθασμένο τρόπο.

2) Η μη εξόφληση των δαπανών άνω των 500 € χωρίς τραπεζικό μέσο ύψους 5.365,47€ τη χρήση 2016 και 8.282,21 € τη χρήση 2017 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.

**Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου - εξωλογιστικός προσδιορισμός- υπό τις διατάξεις του άρθρου 28 § 1 του ν 4172/2013 εξ αιτίας της διενέργειας προαιρετικής απογραφής με λανθασμένο τρόπο είναι εσφαλμένη και καταχρηστική.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**ορίζεται ότι:

**«άρθρο 1»**

Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου : α)....β)...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

**«Άρθρο 4 § 1 & 4 (Άλλα λογιστικά αρχεία)»**

1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

**«άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος »**

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

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. [...]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από

τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. [.....]

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. [.....]»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13§1 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι :

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

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §§ 1.η. & 2.ε. του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

**1.** Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

**2.** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο **1** καθορίζονται ως εξής:

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) € στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου **1**.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 1** (Μέθοδος προσδιορισμού «εσόδων) του ν. **4172/13** ορίζεται ότι

**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.»**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 (Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης) του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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 τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»**

**Επειδή, σύμφωνα με το Α. 1293/2019 «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 5**

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

.....

**Άρθρο 11**

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.».

**Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», ορίζονται τα εξής:**

**«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος**

προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. ...

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **A.1008/2020** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.» μεταξύ άλλων ορίζεται:

#### **«ΑΡΘΡΟ 1**

**Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 .**

**Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 , είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας**

**εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.**

**Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων,**

του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

....

#### **ΆΡΘΡΟ 4**

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Α.1413/2019**, με θέμα: «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)», αποφασίστηκε:

**«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.**

**2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.**

**3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας**

**4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.**

**5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η**



δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.»

**Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1019 § 1 & 2 (ΦΕΚ Β 221/17-02-2015) (Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής) ορίζεται ότι :**

1. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου οντότητες που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014, όταν κατατάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα), **δύνανται**

**να μη διενεργούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος) καθώς και να μην τηρούν το αρχείο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014.**

**2. Η δυνατότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου παρέχεται όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις παρακάτω δραστηριότητες: {.....}**

**2.17. Εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης, μπαρ, καφετέριες, κυλικεία, αναψυκτήρια ή συναφείς δραστηριότητες, καθώς και οι αυτόματοι πωλητές συναφών ειδών.**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α (Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας) του ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

**Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:**

**1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.**

**Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.**

**Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.**

**Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».**

**2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό**

πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

5.«Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου **48 ν.2859/2000** προβλέπεται ότι :

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη Δ.Ο.Υ., καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου στο φόρο.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου **48Α ν.2859/2000** προβλέπεται ότι :

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες

των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

**Επειδή** από τις διατάξεις των άρθρων **10 & 12** της **ΠΟΛ 1050/14** (προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού) ορίζεται ότι :

#### **Άρθρο 10**

**Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.**

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

#### **Άρθρο 12**

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **30§§3,4** του **N.4308/14**, ορίζεται ότι :

3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.

4. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις (3) τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ως αναφέρεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος χρήσεων 2016 και 2017 , από το 4ο ΕΛΚΕ Αττικής και

διαπιστώθηκε ως προς την τήρηση των συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας ανακρίβεια στην απεικόνιση αυτών και ειδικότερα δυσαναλογία μεταξύ κόστους και εσόδων και συνεπώς αναξιοπιστία ως προς την τήρηση του λογιστικού της συστήματος. Η ελεγκτική αρχή κατόπιν των ανωτέρω προέβη στον έμμεσο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε και συνεπεία αυτού κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίσταται αποκρυσταλλώσιμη ύλη για τη χρήση 2016 36867,52 € και για τη χρήση 2017 23.430,10 € με αποτέλεσμα να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διενέργεια απογραφής με λανθασμένο τρόπο δεν είναι επαρκές στοιχείο για την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό (έμμεση τεχνική) και επικαλείται την υπ' αριθ' 397/2019 Απόφαση της ΔΕΔ, πλην όμως με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι η ανακριβής αποτίμηση της απογραφής δεν συνιστά απόκρυψη της συναλλαγής, ενώ στην παρούσα υπόθεση η προσφεύγουσα δεν συνέταξε απογραφή. Κατά συνέπεια η μη σύνταξη απογραφής έχει συνέπεια την μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 1 περ. α' του ΚΦΔ νομίμως η Ελεγκτική Αρχή προσέφυγε στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ή κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

**Επειδή**, όμως όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων. Άλλωστε από τις οδηγίες της Διοίκησης, αρχικά με την ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58Α στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισοδήματος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 € πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α ( $46.000 \times 50\% = 23.000$  ευρώ) και

β) 26.000 € πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 ( $52.000 \times 50\% = 26.000$  ευρώ).

Ενώ επίσης σημειώνεται ότι και στις διατάξεις περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του άρθρου 28 ν.4172/13, του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε., και στις Ε. 2015 & 2016/2020 και Α.1008/20 εγκύκλιους διαταγές του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν προβλέπεται η επιβολή αυτοτελών προστίμων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

**Επειδή**, εν προκειμένω δεν αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε κάθε παράβαση για έκαστη ελεγχόμενη χρήση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ. Αλλά για την απόκρυψη κύκλου εργασιών όπως αυτή προσδιορίσθηκε με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών και την σχετική διαφορά στις φορολογητέες εκροές, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ.2 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ΦΠΑ, όπως το εν λόγω άλλωστε έχει εφαρμόσει και η Υπηρεσία μας (ΔΕΔΑ 258/2023).

**Επειδή**, από το 4ο ΕΛΚΕ Αττικής, με τις κρινόμενες με αριθ. ....πράξη επιβολής προστίμου για την χρήση 2016 και με αριθ. ....πράξη επιβολής προστίμου για την χρήση 2017 έχουν καταλογιστεί αυτοτελή πρόστιμα που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ωστόσο βάσει των ανωτέρω για την υπό κρίση περίπτωση έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.1, αλλά πρόστιμο της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου λόγω της διαπιστωθείσας από την Φορολογική Αρχή ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου οι εν λόγω πράξεις τροποποιούνται ως προς τη νομική τους βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ.2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ.

**Επειδή**, στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος του 4ο ΕΛΚΕ Αττικής αναφέρονται επακριβώς ότι :

*«Παρά την απαλλαγή, η ελεγχόμενη επιχείρηση στα υποβληθέντα Ε3 χρήσεων 2016 & 2017, δήλωσε την διενέργεια απογραφής ήτοι στην χρήση 2016 δηλώθηκε μηδενική απογραφή έναρξης χρήσης και απογραφή τέλους χρήσης ύψους 15.000,00€ και στην χρήση 2017 δηλώθηκε απογραφή έναρξης χρήσης 15.000,00€ και απογραφή τέλους χρήσης 16.653,00€.*

*Για την διενέργεια ελέγχου, ο έλεγχος ζήτησε καταστάσεις απογραφής τέλους χρήσης 2016 & 2017, προκειμένου να επαληθευτεί η ορθότητα του κόστους πωληθέντων.*

*Διαπιστώθηκε η εσφαλμένη σύνταξη της απογραφής τέλους χρήσης 2016 & 2017, καθόσον η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διενήργησε πραγματική απογραφή αλλά υπολόγισε αυθαίρετα ως απογραφή τέλους χρήσης ποσοστό 10% επί των αγορών, το οποίο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ και ο κανόνας του 10% αφορούσε επιχειρήσεις οι οποίες απαλλασσόταν της απογραφής.*

*Πέραν της αυθαίρετης απογραφής ως ποσοστό 10% των αγορών εμπορευμάτων των οικείων χρήσεων, η ελεγχόμενη επιχείρηση διενήργησε και πραγματική απογραφή για ορισμένα είδη τα οποία δεν σχετίζονται με την εμπορία εμπορευμάτων όπως πχ το πετρέλαιο θέρμανσης, το οποίο δεν σχετίζεται με το κόστος πωληθέντων.*

*Συνολικά και για τις 2 χρήσεις η απογραφή των εμπορευμάτων δεν γίνεται δεκτή από τον*

παρόντα έλεγχο καθόσον δεν διενεργήθηκε πραγματική απογραφή αλλά εν μέρει διενεργήθηκε τεκμαιρόμενη απογραφή, η οποία ανέρχεται στο 10% των αγορών των οικείων χρήσεων και προκειμένου η αξία του τελικού αποθέματος να αυξηθεί περαιτέρω διενεργήθηκε και πραγματική απογραφή ειδών μη σχετιζόμενων με το κόστος πωληθέντων όπως για παράδειγμα του πετρελαίου θέρμανσης.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στις αναφερόμενες διαδικασίες απογραφής προκειμένου να μειωθεί το κόστος πωληθέντων χρήσεως 2016 και το μικτό αποτέλεσμα να μην είναι αρνητικό. Πιο συγκριμένα την χρήση 2016, η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε πωλήσεις εμπορευμάτων 107.137,75€ και το κόστος πωληθέντων χωρίς την διενέργεια λανθασμένης απογραφής θα ανέρχεται σε 112.049,99€, με αποτέλεσμα αρνητικό μικτό αποτέλεσμα.

Η διενέργεια λανθασμένης απογραφής ενώ δεν υπήρχε υποχρέωση και προκειμένου να διορθωθεί το μικτό αποτέλεσμα συνιστά μη ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2016 & 2017.

Ο έλεγχος δεν αποδέχεται συνολικά τις απογραφές τέλους χρήσης, χρήσεων 2016 & 2017 και για αυτόν τον λόγο για τις χρήσεις 2016 & 2017 γίνεται προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο υπό τις διατάξεις του άρθρου 28 §1 του ν.4172/13 με την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη να ανέρχεται σε 36.867,52€ την χρήση 2016 & 23.430,10€ την χρήση 2017»

**Επειδή** ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σχετικά με την κρίση του ελέγχου για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 του ν 4172/2013 εξ αιτίας της διενέργειας προαιρετικής απογραφής με λανθασμένο τρόπο, σημειώνεται ότι τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες από την ελεγκτική αρχή καθώς διαπιστώθηκε η εσφαλμένη σύνταξη της απογραφής τέλους χρήσης 2016 & 2017, από την ελεγχόμενη επιχείρηση η οποία δεν διενήργησε πραγματική απογραφή αλλά υπολόγισε αυθαίρετα ως απογραφή τέλους χρήσης ποσοστό 10% επί των αγορών, το οποίο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ και ο κανόνας του 10% αφορούσε επιχειρήσεις οι οποίες απαλλασσόταν της απογραφής.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με την καταχρηστική κρίση του ελέγχου για προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου - εξωλογιστικό προσδιορισμό δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη εξόφληση των δαπανών άνω των 500 € χωρίς τραπεζικό μέσο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016 & 2017 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.

Ειδικότερα η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1143/2015** [ΘΕΜΑ:

Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. "Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας" (ΦΕΚ 65Α728.06.2015)] με βάση την οποία

διευκρινίστηκε ότι σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών καί εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. "Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας" (ΦΕΚ 65Α728.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.15".

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 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 ν.4172/2013:**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,.....

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013,**παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1.Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 €, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. 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.4172/2013και 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.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:-Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),-Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,-Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,-Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής -ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

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.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος -εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των

τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9.Η παρ. 9 της παρούσας εγκυκλίου ανακλήθηκε με την ΠΟΛ. 1079/2015.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός τουφορολογικού 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.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει,για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά

**Επειδή, για τα ποσά 5365,47 € για το φορολογικό έτος 2016 και 8.282,21 € για το φορολογικό έτος 2017, όπως αναφέρονται στους παρακάτω πίνακες:**

<b>ΧΡΗΣΗ 2016</b>				
<b>ΗΜΕΡ/ΝΙΑ</b>	<b>ΠΑΡΑΣΤ</b>	<b>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ</b>	<b>ΚΑΘ. ΑΞΙΑ</b>	<b>ΦΠΑ</b>
.....	155	.....	577,23	132,77
.....	563	.....	1.195,84	155,46
.....	732	.....	1.354,50	176,09
.....	35	.....	737,90	177,10
.....	48	.....	1.500,00	360,00
		<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>5.365,47</b>	<b>1.001,42</b>
		<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ</b>		

<b>ΧΡΗΣΗ 2017</b>
-------------------

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
.....	ΤΠ 83	.....	782,26	187,74
.....	ΤΠ 130	.....	622,59	149,42
.....	T.200	.....	1.112,90	267,10
.....	T.15144	.....	1.491,73	203,11
.....	ΔΑΤ87150	.....	930,00	223,20
.....	TIM.9	.....	774,19	185,81
.....	TIM 22	.....	778,22	186,78
.....	ΤΠΥ	.....	1.000,00	240,00
.....	TIM 30	.....	790,32	189,68
		<b>ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>8.282,21</b>	<b>1.832,84</b>
		<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ</b>		

έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 23 περ.β, σύμφωνα με τις οποίες, δεν εκπίπτει 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 καθώς και τα οριζόμενα με τις ΠΟΛ 1216/2014περ.8 και 1055/2016περ.4.Επομένως τα ως άνω ποσά δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών και καταλογίζονται ως ως λογιστική διαφορά.

**Επειδή**, οι διατάξεις της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα ΠΟΛ 1143/15 εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015 συνεπώς τα ληφθέντα τιμολόγια εξοφλούμενα μέσω μετρητών θα πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι την 28/6/2015 και όχι αργότερα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στις οικείες από ..... εκθέσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.), Ν. 2859/00(ΦΠΑ) και ΚΦΔ του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Αποφασίζουμε**

Την **μερική αποδοχή** της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας ....., την **επικύρωση** των :

- α) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ
- β) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ

γ)της υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2016 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής

δ)της υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού Έτους 2017 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής

ε) υπ' αρθ' ....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής

και την τροποποίηση των :

α) υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολή Προστίμου του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ του φορολογικού έτους 2016 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής .

2)της υπ' αρ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολή Προστίμου του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ του φορολογικού έτους 2017 του Προισταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

**Φορολογικό έτος 2016**

**Φ.Π.Α. (α/α πράξης : ..... )**

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	8.529,65
Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ΚΦΔ	3,56
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>8.533,21</b>

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ Αρθρου 58Α § 2 ΤΟΥ ΚΦΔ (α/α πράξης : ..... )**

Πρόστιμο ΦΠΑ 4264,83 - 3,56 = 4261,67 €

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ Αρθρου 54 ΤΟΥ ΚΦΔ (α/α πράξης : .....)**

Πρόστιμο ΦΠΑ 1Χ 2.500,00 €

**Φορολογικό έτος 2017**

**Φ.Π.Α. (α/α πράξης : ..... )**

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	5.948,90
Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ΚΦΔ	
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>5.948,90</b>

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ Αρθρου 58Α § 2 ΤΟΥ ΚΦΔ (α/α πράξης : ..... )**

Καθαρή αξία 23.430,10 € Χ 24% ΦΠΑ=5.623,22 € Χ50% : 2.811,61 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

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

## 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.