



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 975

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....»

..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../2023ΕΜΠ/04.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ...../2023ΕΜΠ/04.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά της που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ποσού 142.161,31€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 23.937,96€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 11.968,98€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 35.906,94€, κατόπιν προσθήκης στα αποτελέσματά της (ζημιές) α) ποσού 203.738,62€ που εμφανίζεται ως χρεωστικό υπόλοιπο στον λογαριασμό 38.05.001 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΕ» κατά την 31^η/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν.3296/2004 (διαφορές ταμείου), λόγω μη τεκμηρίωσης της σχετικής εγγραφής με κατάλληλα δικαιολογητικά, και β) ποσού 20.779,07€ που αφορά σε αφορολόγητο αποθεματικό του ν.1262/1982 και ποσού 188,30€ που αφορά σε υπόλοιπο κερδών εις νέον, που, κατά την 31^η/12/2016, συμψηφίστηκαν με τις ζημιές του έτους 2016, αλλά δεν μεταφέρθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21/12/2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./1/...../18.08.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Καταργημένη και ανεφάρμοστη η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.3296/2004.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.3296/2004.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάτωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των

απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 47 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ανωτέρω νόμου 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 το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου 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,...».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «*Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα...*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «*Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, 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*».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του προαναφερθέντος νόμου προκύπτει ότι με την παρ. 2 του άρθρου 28 ορίζεται ο τρόπος αντιμετώπισης από πλευράς συνεπειών στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαφορές από την επαλήθευση ελέγχου ταμείου.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1027/2005 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, του άρθρου 28 του ν.3296/2004 και διευκρινίστηκε ότι: «*Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών. Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των*

διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικώς και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιόγραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου. Σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση, ανεξαρτήτως ελεγκτικής υπηρεσίας (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ, ΣΔΟΕ), θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου. Περαιτέρω, για την εν λόγω επαλήθευση διευκρινίζονται πιο αναλυτικά τα εξής: - Κατ' αρχήν, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική ενέργεια, θα θεωρούνται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα τα τηρούμενα βιβλία πρωτογενών εγγραφών επί χειρόγραφης τήρησης και το ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησης, καθώς επίσης και όλα γενικώς τα τηρούμενα και εκδιδόμενα στοιχεία αξίας, συμπεριλαμβανομένων και των λογιστικών στοιχείων (αποδείξεις ή εντάλματα ή γραμμάτια είσπραξης και πληρωμής, αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων κ.λπ.). - Σε ότι αφορά τον έλεγχο του ταμείου, θα γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών (δεν θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές) και θα συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές. Ακολούθως, θα εξάγεται το υπόλοιπο του ταμείου (λογαριασμός ΕΓΛΣ 38.00), κατ' εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, και των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 24 του ΚΒΣ, επί του οποίου θα προστίθενται οι εισπράξεις και θα αφαιρούνται οι πληρωμές μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου και το τελικό ποσό θα συγκρίνεται με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου. Σημειώνεται ότι είναι σκόπιμο να ελέγχεται το ταμείο και σε ημερομηνίες προγενέστερες της τελευταίας ενημέρωσής του, καθώς επίσης να γίνονται αθροίσεις με βάση τα υφιστάμενα παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών για το διάστημα που μεσολαβεί από την τελευταία ενημέρωσή του μέχρι και την ημέρα του ελέγχου, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων σε ενδιάμεσες ημερομηνίες... - Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό

του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες. Με βάση και τα παραπάνω σημειώνεται ότι οι τυχόν διαπιστούμενες κατά τα ανωτέρω διαφορές συνεχίζουν παράλληλα να λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, θέμα το οποίο και συναρτάται με τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ενώ, σε κάθε περίπτωση, επιβάλλονται βεβαίως άμεσα τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του ΚΒΣ που σχετίζονται με τις διαφορές αυτές. Επισημαίνεται πάντως, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, ότι η διερεύνηση των υφιστάμενων κάθε φορά δεδομένων πρέπει να γίνεται με τη μέγιστη δυνατή προσοχή και το όποιο τελικό πόρισμα ως προς τη διαπίστωση διαφορών και τον καταλογισμό σχετικών παραβάσεων ΚΒΣ πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε πλήρως αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μη καταλείπεται καμιά σχετική αμφιβολία...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε με την υπ' αριθ./1/...../18.08.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του, προκύπτει ότι, μεταξύ άλλων, ελέγχθηκαν τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιόγραφων για τα έτη 2016 και 2017 και δεν διαπιστώθηκαν τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα ή διαφορές. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται τραπεζικός λογαριασμός τηρούμενος στην Εθνική Τράπεζα που να αντιστοιχεί στο λογαριασμό λογιστικής 38.05.001, με περιγραφή «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΕ» και με χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 203.738,62€ κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2016. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα εσφαλμένα απεικονίζει στα λογιστικά της αρχεία τον εν λόγω λογαριασμό, κατά παράβαση του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), καθώς δεν διαθέτει τα κατάλληλα παραστατικά (ενημερωτικά έγγραφα κινήσεως λογαριασμού εκδόσεως τράπεζας Εθνικής) που να τεκμηριώνουν τις σχετικές εγγραφές/συναλλαγές. Το ανωτέρω ποσό προστέθηκε στα δηλωθέντα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας, ως λογιστική διαφορά, με το αιτιολογικό ότι η μη τεκμηρίωση του χρεωστικού υπολοίπου της 31^{ης}/12/2016 του λογαριασμού 38.05.001 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΕ» εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν.3296/04.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.3296/2004. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι, στο παρελθόν, αποφάσισε να τηρεί το ταμείο μετρητών της σε περισσότερα από ένα σημεία για λόγους ασφαλείας και διασποράς κινδύνου. Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου να υπάρχει διαφάνεια στις εταιρικές σχέσεις των μελών καθώς και για λόγους τάξεως και κατάλληλης απεικόνισης των ταμειακών διαθεσίμων στα λογιστικά της βιβλία, δημιουργήθηκε ένας δεύτερος λογιστικός λογαριασμός μετρητών με αριθμό λογαριασμού λογιστικού σχεδίου 38.05.001 και ονομασία «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΕ (ΜΕΤΡΗΤΑ)» (αρχικά με ονομασία “Ειδικό Ταμείο Επιχείρησης”). Τον Φεβρουάριο του 2018 διορθώθηκε η ονομασία του σε «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΙΔ.ΤΑΜ. ΕΠΙΧ. (ΛΟΓ.ΦΥΛ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ)». Το γεγονός ότι ο επίμαχος λογαριασμός απεικονίζεται στα ελεγχόμενα έτη 2016 – 2017, ως τριτοβάθμιος του δευτεροβάθμιου 38-05 με ονομασία «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ ΣΕ ΕΤΕ», οφείλεται σε πρόδηλο λογιστικό σφάλμα κατά την δημιουργία του λογαριασμού, το οποίο όμως ουδόλως αλλοιώνει το πραγματικό γεγονός ότι πρόκειται για λογαριασμό ταμειακών διαθεσίμων της εταιρείας κι ότι αυτά αποτυπώνονταν ορθά στις οικονομικές της καταστάσεις της ελεγχόμενης περιόδου. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι ο έλεγχος δε διαπίστωσε εγγραφή στα λογιστικά βιβλία χωρίς την ύπαρξη παραστατικού, ενώ οι αναλήψεις μετρητών από το Ειδικό Ταμείο κι η μεταφορά τους στο Κεντρικό Ταμείο απεικονίστηκαν με τα σχετικά γραμμάτια και λογιστικά σημειώματα στα οποία καταγράφονται οι χρεοπιστούμενοι λογαριασμοί και ταυτοποιούνται απολύτως με τις λογιστικές εγγραφές στα βιβλία. Από την οικεία καρτέλα δε του λογαριασμού 38.00.000 διαπιστώνεται ότι σε όλο το διάστημα 01/01/2016 – 31/05/2022, γίνονται από το ταμείο (38.00.000) της εταιρείας πληρωμές προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων, καταθέσεις σε τράπεζες και λοιπές ταμειακές συναλλαγές, οι οποίες θα ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν αν η εταιρεία δεν διέθετε επαρκή ταμειακά διαθέσιμα στο κεντρικό της ταμείο (38.00.000), μέρος των οποίων μεταφέρθηκε από το Ειδικό Ταμείο Επιχείρησης (επίμαχο λογαριασμό 38.05.001). Επίσης, μέρος του λογιστικού συστήματος της εταιρείας είναι και η καρτέλα του επίμαχου λογαριασμού από το εμπορικό πρόγραμμα, το ΦΥΛΛΟ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ της 04^{ης}/01/2016, καθώς και τα αρχεία ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΤΑΜΕΙΟΥ της 20^{ης}/11/2016, που αφορούν στον επίμαχο λογαριασμό και που τέθηκαν στην διάθεση της ελεγκτικής αρχής. Στα εν λόγω αρχεία αποτυπώνεται το περιεχόμενο/ύψος του επίμαχου λογαριασμού και το γεγονός ότι αποτελεί ταμείο μετρητών. Από την συνολική θεώρηση των λογιστικών αρχείων, των λογιστικών βιβλίων, των παραστατικών, των τεκμηρίων, των συναλλαγών, των

γεγονότων και των οικονομικών καταστάσεων δημιουργείται η εύλογη πεποίθηση ότι ο επίμαχος λογαριασμός αφορά σε λογαριασμό ταμειακών διαθεσίμων - μετρητών κι ότι τα πραγματικά χρηματικά διαθέσιμα της εταιρείας απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις της 31^{ης}/12/2016.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.3296/2004, συνάγεται ότι ο έλεγχος ταμείου συνιστά μία ειδική ελεγκτική επαλήθευση, που λαμβάνει χώρα κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, αφορά την τρέχουσα (κατά την έναρξη του ελέγχου) χρήση και διενεργείται σύγκριση μεταξύ των ταμειακών διαθεσίμων της επιχείρησης και του λογαριασμού ταμείου (38.00), όπως αυτό προκύπτει από τις εκτυπώσεις του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού αυτού. Η ελεγκτική αρχή προέβη σε καταμέτρηση ταμείου κατά την έναρξη του ελέγχου, στις 06/09/2022, συντάχθηκε σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης και δε διαπίστωσε διαφορές. Επομένως, η ελεγκτική αρχή επιβεβαίωσε αρχικά τη λογιστική συμφωνία του λογαριασμού ταμείου (38.00) με τα πραγματικά χρηματικά διαθέσιμα. Ο εν λόγω λογαριασμός τροφοδοτήθηκε (χρεώθηκε) με ποσά από τον επίμαχο λογαριασμό 38.05.001 κατά το διάστημα 04/01/2016 – 22/10/2018. Συγκεκριμένα, από τον λογαριασμό λογιστικής 38.05.001, με περιγραφή «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΕ (ΜΕΤΡΗΤΑ)» και χρωστικό υπόλοιπο κατά την 1^η/1/2016 ποσού 400.704,33€, στις 04/01/2016 μεταφέρθηκε ποσό 200.000,00€, στις 20/03/2017 ποσό 5.000,00€, στις 22/06/2017 ποσό 5.000,00€, στις 23/02/2018 ποσό 30.000,00€, στις 21/05/2018 ποσό 30.000,00€, στις 07/09/2018 ποσό 40.000,00€ και στις 22/10/2018 ποσό 92.850,94€. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ο επίμαχος λογαριασμός αποτελούνταν από χρηματικά διαθέσιμα ενισχύεται από τη μη διαπίστωση διαφορών του λογαριασμού ταμείου (38.00) κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου.

Επιπλέον, το χρηματικό ποσό που μεταφέρθηκε στις 04/01/2016 στο λογαριασμό ταμείου (38.00) αποτέλεσε αντικείμενο κλοπής που υπέστη η προσφεύγουσα εταιρεία στις 18/11/2016, όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. πρωτ./.../..../-ε' βεβαίωση της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης σε συνδυασμό με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης. Τούτο δεικνύει ότι ο επίμαχος τροφοδότης λογαριασμός 38.05.001, με περιγραφή «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΕ (ΜΕΤΡΗΤΑ)», ήταν υπαρκτός και αφορούσε χρηματικά διαθέσιμα.

Επειδή, η αναντίρρητη δε αταξία της τήρησης του λογιστικού σχεδίου, πέραν των ενδείξεων για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος που εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί πλήρωσης των

προϋποθέσεων για έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, δε συνιστά από μόνη της διαφορά ικανή να προσαυξήσει τα φορολογητέα αποτελέσματά της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.3296/2004, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται για τις λοιπές λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και συμπεριλήφθηκαν στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./18.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... A.E.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	-352.119,50	-352.119,50	-352.119,50	0,00
Λογιστικές διαφορές δήλωσης/ελέγχου	209.958,19	434.664,18	230.925,56	-203.738,62
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-142.161,31	82.544,68	-121.193,94	-203.738,62
Κύριος φόρος/ Πιστωτικό ποσό	-12.155,59	11.782,37	-12.155,59	-23.937,96
Διαφορά φόρου προς καταβολή		23.937,96	0,00	-23.937,96
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		11.968,98	0,00	-11.968,98
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		35.906,94	0,00	-35.906,94

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.