



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/02/2023

Αριθμός απόφασης: 540

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ως ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί της οδού, κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016-30/06/2016	26.729,97€
2	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/11/2016-31/12/2016	0,00€
3	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2017-31/12/2017	58.782,09€
4	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2018-31/12/2018	34.153,05€
5	28/11/2022	Εισόδημα	01/01/2017-31/12/2017	162.818,74€
6	28/11/2022	Εισόδημα	01/01/2018-31/12/2018	103.465,11€
7	28/11/2022	Εισόδημα	01/01/2016-31/12/2016	38.165,64€

του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28/11/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ως ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

· Με την υπ' αριθμ. /28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 30/06/2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 26.729,97 ευρώ.

- Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/11/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 1.346,44 ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 58.782,09 ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 34.153,05 ευρώ.
- Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 96.441,20€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 48.233,52€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 18.144,02€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 162.818,74€.
- Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 61.701,26€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 30.850,63€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 11.129,36€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 103.465,11€.
- Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 23.382,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 11.691,00€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.092,64€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.165,64€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, εκδόθηκαν συνεπεία των από 28/11/2022 εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν της υπ' αριθμ./24-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, αιτία για την έκδοση της οποίας αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. και ΕΞ. 2021 Πληροφοριακά Δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018,.

Βάσει των παραπάνω διαβιβασθέντων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από Ε.ΑΦ.Δ.Σ.Σ. στα φορολογικά έτη 2016- 2017 - 2018.

Σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις, οι ανωτέρω ενέργειες είχαν ως αποτέλεσμα:

α. τη βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου από απώλεια εσόδων ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ / ΖΗΜΙΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2016	-19.939,20	80.770,84	60.831,64
2017	-9.388,37	239.315,11	229.926,74
2018	575,07	142.304,39	142.879,46
ΣΥΝΟΛΟ		462.390,34	433.637,84

Λαμβάνοντας υπόψη την παραπάνω αποκρυβείσα αξία το αποτέλεσμα χρήσης διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ / ΖΗΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2016	-19.939,20	70.358,29	90.297,49
2017	-9.388,37	229.926,74	239.315,11
2018	575,07	152.669,46	152.094,39

β. τη βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου από απώλεια Φ.Π.Α. ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΔΙΑΦΥΓΩΝ ΦΠΑ
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016-09/06/2016 ΦΗΜ:	75.160,70	23%	17.286,96
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 28/12/2016-31/12/2016 ΦΗΜ:	5.610,14	24%	1.346,44
ΣΥΝΟΛΟ 2016	80.770,84		18.633,40

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΠΑ	ΔΙΑΦΥΓΩΝ ΦΠΑ
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017-31/03/2017 ΦΗΜ:	43.127,36	24%	10.350,57
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/04/2017-31/05/2017 ΦΗΜ:	38.290,00	24%	9.189,60
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/06/2017-31/08/2017 ΦΗΜ:	51.894,00	24%	12.454,56
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/09/2017-31/09/2017 ΦΗΜ:	22.589,00	24%	5.421,36
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/11/2017-30/11/2017 ΦΗΜ:	50.192,00	24%	12.046,08
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/12/2017-31/12/2017 ΦΗΜ:	33.222,75	24%	7.973,46
ΣΥΝΟΛΟ 2017	239.315,11		57.435,63
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018-31/01/2018 ΦΗΜ:	29.863,25	24%	7.167,18
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/02/2018-31/03/2018 ΦΗΜ:	58.645,14	24%	14.074,83
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/04/2018-30/04/2018 ΦΗΜ:	27.542,00	24%	6.610,08
ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/05/2018-31/05/2018 ΦΗΜ:	26.254,00	24%	6.300,96
ΣΥΝΟΛΟ 2018	142.304,39		34.153,05

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. / 2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. / 09-11-2022 Υπόμνημά του, με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις του. Τις ανωτέρω απόψεις ο έλεγχος δεν τις έκανε δεκτές απορρίπτοντας τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του και αφού συνέταξε τις από 28/11/2022 εκθέσεις ελέγχου, ακολούθως προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου πάσχει, εξαιτίας ελλείψεως σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας. Ειδικότερα:
 - α. Η επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΑΕ» δεν σχετίζεται με κανένα τρόπο με την

κρινόμενη υπόθεση ενώ και τα προγράμματα που βρέθηκαν στην εν λόγω εταιρεία τυγχάνουν παντελώς διαφορετικά από αυτά που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα επιχείρηση.

β. Ουδόλως ανευρέθηκε σε οποιονδήποτε υπολογιστή του ιδίου το πρόγραμμα με την ονομασία, το οποίο ανευρέθηκε στην εταιρεία ΑΕ και το οποίο σύμφωνα με την Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛΑΣ απαιτείται προκειμένου τα προγράμματα καιexe να μπορέσουν να παραποιήσουν αρχεία.

γ. Το πρόγραμμα που βρέθηκε στην εταιρεία αποτελεί πρόγραμμα απομακρυσμένης διαχείρισης, το οποίο εάν είχε διασυνδεθεί με την επιχείρηση του προσφεύγοντα, θα είχε καταγραφεί και διατηρηθεί και το σχετικό ίχνος. Αναφέρει, δε, σχετικώς στη συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής του (σελ. 17, 18) ότι σε συγκεκριμένες εταιρείες που εκτελέστηκε το πρόγραμμα, αυτό έχει καταγραφεί στο registry του λειτουργικού συστήματος.

δ. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι εάν είχε εκτελεστεί κάποιο «κακόβουλο» λογισμικό, θα υπήρχε σχετική καταγραφή στο μητρώο του λειτουργικού συστήματος (.....).

ε. Σύμφωνα με την κατάθεση του διαχειριστή της κ., στα αρχεία 4excel που κατασχέθηκαν, τα στοιχεία που αναγράφονται στους πελάτες δεν αποτελούν πραγματικά στοιχεία πελατών αλλά υποθετικές εισπράξεις για να εμφανίσει ένα εικονικό αποτέλεσμα σε ένα μελλοντικό αγοραστή της εταιρείας του. Ακόμα, σύμφωνα με τον τεχνικό του, το πρόγραμμα (.....) δεν αποτελεί πρόγραμμα παραγγελιοληψίας αλλά πρόγραμμα που φτιάχνει τις ρυθμίσεις των προγραμμάτων παραγγελιοληψίας. Επομένως, ανακύπτει ζήτημα αξιοπιστίας των αρχείων BOS από το συντάκτη του αρχείου excel.

στ. Ακόμα, τίθεται ζήτημα αξιοπιστίας του αρχείου excel, γιατί από την ημερομηνία συντάξεως της υπ' αρ./17-7-2018 εκθέσεως κατασχέσεως της ΥΕΔΔΕ Αττικής, έως την ημερομηνία σφραγίσεως του αρχείου (hash σφραγίσεως), που ο ίδιος πήρε από την Ελληνική Αστυνομία, διαπιστώνεται ότι παρήλθε χρονικό διάστημα επτά (7) μηνών. Επομένως, τίθεται ζήτημα αξιοπιστίας του αρχείου, το οποίο θα μπορούσε να παραποιηθεί ή να τροποποιηθεί.

ζ. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το αρχείο στο excel της ΥΕΔΔΕ, δεν απεικονίζει τις πραγματικές πωλήσεις της επιχείρησής του, αφού το αρχείο αυτό δε βρέθηκε στον υπολογιστή του. Επιπλέον, προκύπτει ότι η μη τήρηση των προϋποθέσεων εγκυρότητας και ασφάλειας κατά την κατάσχεση, θέτουν σοβαρό ζήτημα αξιοπιστίας και αποδεικτικής ισχύος των ενεργειών του ελέγχου.

η. Το (.....) που αποθηκεύει τα δεδομένα των πωλήσεων δε βρέθηκε σε κανέναν από τους υπολογιστές της επιχείρησής του. Τέλος, σε αντίθεση με την Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ, η οποία είναι τεκμηριωμένη, έχει συγκεκριμένες τεχνικές προδιαγραφές και αναγράφει από ποιους εξειδικευμένους τεχνικούς διενεργήθηκε, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ δεν παραθέτει καμία επεξήγηση για τις τεχνικές προδιαγραφές του ελέγχου. Υποστηρίζει, δε, ότι για να είναι έγκυρος ο έλεγχος πρέπει να γίνει από εξειδικευμένους και πιστοποιημένους τεχνικούς για τους συγκεκριμένους φορολογικούς μηχανισμούς.

Ως προς το ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 «Αντικείμενο του φόρου» του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) , ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι:

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

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

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του

προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

1α....

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περ. λε) της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

ε) για τη διάθεση δώρων μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.

στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.

Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του Κ.Φ.Δ., 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....

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...»

Ως προς το ΕΙΣΟΔΗΜΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται 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 συνήθεις 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 τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών

προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με

σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος Προσδιορισμού Εσόδων» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)», αναφέρεται ότι:

«...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. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.

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. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «**Αυθεντικότητα του τιμολογίου**» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α` 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 «**Μεταβατικές διατάξεις**» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.».

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις

τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220 (ΦΕΚ Β΄ 3517/31.12.2012) με θέμα: «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ.» αναφέρεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΜΜΑΓΩΝ

...

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

2.18.1.1. Το λογισμικό του ΦΗΜ ελέγχει, μέσω ειδικού αλγόριθμου, την πρόσβαση εξουσιοδοτημένων τεχνικών σ' αυτό. Ο κάτοχος της άδειας είναι υπεύθυνος για την παραχώρηση συγκεκριμένων συνδυασμών αλληλουχιών γραμμάτων και αριθμών (κωδικών πρόσβασης) στους εξουσιοδοτημένους απ' αυτόν τεχνικούς. Στις περιπτώσεις που απαιτούνται ειδικοί τεχνικοί χειρισμοί προγραμματισμού για την επαναφορά σε κανονική λειτουργία του ΦΗΜ, έπειτα από βλάβη - μηδενισμό της μνήμης εργασίας (.....) και ρύθμιση - διόρθωση της ημερομηνίας και ώρας, ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός εισάγει τον απαραίτητο κωδικό πρόσβασης. Μόνον στην περίπτωση που το λογισμικό του ΦΗΜ αναγνωρίσει τον συγκεκριμένο κωδικό, επιτρέπεται η συνέχιση των λοιπών χειρισμών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού, για την επαναφορά του ΦΗΜ σε κανονική λειτουργία.

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

2.18.1.3. Η πλήρης και λεπτομερής περιγραφή των τεχνικών χειρισμών που απαιτούν χρήση κωδικού καθώς και του αλγορίθμου ελέγχου πρόσβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού,

κατατίθενται στην Επιτροπή, στο φάκελο αίτησης χορήγησης άδειας καταλληλότητας. Το σημείο αυτό ελέγχεται ειδικά από την επιτροπή.

...

2.19. Αξιοπιστία

2.19.1. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ έχει σαν μέτρο τη μέση χρονική διάρκεια λειτουργίας της, χωρίς να υποστεί οποιαδήποτε βλάβη (.....).

2.19.2. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ προσδιορίζεται από την αξιοπιστία των επιμέρους υποσυστημάτων του και για τις προδιαγραφόμενες συνθήκες περιβάλλοντος. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ αποτελεί προϋπόθεση για την χορήγηση της άδειας καταλληλότητας και δίδεται ειδική έμφαση κατά την αξιολόγηση της.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποστελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» αναφέρεται ότι: «ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥΣ

...

Άρθρο 3.

Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

3.1. Ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου, Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής κ.λπ.), θα πρέπει να διαθέτει:

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)
- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Ο τρόπος εκτύπωσης - έκδοσης των στοιχείων γενικά δεν αλλάζει και είναι δυνατόν να εξακολουθεί να γίνεται με την ήδη υπάρχουσα υποδομή και τον εκτυπωτικό μηχανισμό του εκδότη.

3.2. Μετά την καταχώριση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί και αποθηκεύει σε δύο χωριστά αρχεία στον υπολογιστή:

α) Το πρώτο αρχείο που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt).

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ επιτρέπεται να διαθέτει παραμετροποίηση, ώστε να ανακτά πάντα τα απαιτούμενα δεδομένα του πίνακα Β ορθά. Προκειμένου να είναι πάντα εφικτή η ανίχνευση των δεδομένων ενδιαφέροντος μέσα από την φόρμα του παραστατικού, επιτρέπεται η εκτύπωση σε πρόσφορο σημείο του παραστατικού, μιας γραμμής που περιέχει όλα ή μέρος αυτών των δεδομένων, καθώς και προαιρετικά χαρακτήρων έναρξης τέλους. Σε περίπτωση εκτύπωσης αντιτύπου, τα ποσά ενδιαφέροντος του αρχείου e.txt είναι μηδέν και ο κωδικός είδους παραστατικού υποδηλώνει αντίτυπο. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού επιστροφής χρημάτων (όπως πιστωτικό τιμολόγιο, δελτίο επιστροφής), τα ποσά ΦΠΑ και καθαρής αξίας στο αρχείο e.txt είναι αρνητικά, όπως ορίζονται αναλυτικά στον πίνακα Δ.

Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ επικοινωνεί και αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά, επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨ για τα δεδομένα του e.txt.

3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα του αρχείου a.txt, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης-υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλαδή μια ΠΑΗΨ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨ, στη μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου.

3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη ΠΑΗΨ, και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου (αρχείο a.txt), όσο και την ΠΑΗΨ (αρχείο b.txt).

3.5. Το λογισμικό υποστήριξης αμέσως μετά και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, επεξεργάζεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β) υπολογίζοντας μια νέα

ΠΑΗΨΣ. Η ΠΑΗΨΣ αυτή τελικά συμπεριλαμβάνεται στο αρχείο e.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Γ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτό το αρχείο e.txt σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

3.6. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

3.7. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των ΠΑΗΨΣ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ του προηγούμενου Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ που την αποθηκεύει σε ξεχωριστό αρχείο (c.txt).

3.8. Αμέσως μετά, το λογισμικό υποστήριξης επεξεργάζεται τις ΠΑΗΨΣ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Ζ, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨΣ, την οποία αποθηκεύει σε ειδικό αρχείο με όνομα d.txt.

3.9. Στο τέλος της ημερήσιας κίνησης και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Αναφοράς «Ζ», το λογισμικό υποστήριξης αναλαμβάνει την ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση ενός αρχείου ημέρας s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt καθώς και τα δεδομένα του d.txt σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

3.10. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2021 Πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής διατάξεων ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτουν με σαφήνεια τα εξής:

«Στις 25/05/2020 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ, απέστειλε στην υπηρεσία μας την υπ' αριθμ. Πρωτ./21/6056/Β') έγγραφο έκθεσης πραγματογνωμοσύνης σε απάντηση του υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕΑΤΤΕΖ 2019ΕΜΠ/13-02-2019 εγγράφου της Υπηρεσίας μας. Στο ανωτέρω έγγραφο αναλύονται μεταξύ άλλων τα ευρήματα της ΔΕΕ/ΕΛΑΣ έπειτα από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων του σκληρού δίσκου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:

στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι:

Κατά την εργαστηριακή εξέταση εγκληματολογικού αντιγράφου του πειστήριου

- > Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λειτουργικό σύστημα «Windows 7», της εταιρείας «.....», το οποίο φέρεται να εγκαταστάθηκε την «..... (UTC)», με ονομασία Υπολογιστή (.....) «.....».
- > Εντοπίστηκε εγκατεστημένο σύστημα παραγγελιοληψίας, όμοιο με αυτό που περιγράφεται στην §Ζ1.2 της παρούσας και αποτελείται από αντίστοιχα λογισμικά εντός φακέλου με ονομασία «.....».
- > Η βάση δεδομένων, τύπου «.....», του ανωτέρω συστήματος παραγγελιοληψίας φέρει την ονομασία «.....» και πίνακα με την ονομασία «.....», ο οποίος περιέχει εννέα (9) εγγραφές χρηστών.
- > Κατά την εκτέλεση του αρχείου συντόμευσης (lnk) με ονομασία «.....», το οποίο εντοπίστηκε στην επιφάνεια εργασίας εκκινεί το λογισμικό διαχείρισης εσωτερικών λειτουργιών (.....). Σημειώνεται ότι για τον σκοπό της εξέτασης επιλέχθηκε ο χειριστής με ονομασία «.....», καθώς και ο κωδικός πρόσβασης «.....», όπως εντοπίστηκε στον πίνακα «.....» της βάσης δεδομένων Στη συνέχεια εξήχθησαν τα στατιστικά και τα στοιχεία παραγγελιών που βρίσκονται αποθηκευμένα στη βάση δεδομένων «.....».
- > Εντοπίστηκε το εκτελέσιμο αρχείο εντολών, με ονομασία «.....», αντίστοιχο με αυτό που περιγράφεται στην §Ζ1.10 της παρούσας.
- > Εντοπίστηκε ο φάκελος «.....», ο οποίος έχει οριστεί ως διαδρομή αποθήκευσης των σημανθέντων - από το σύστημα παραγγελιοληψίας - φορολογικών παραστατικών. Το σύνολο των αρχείων φορολογικών παραστατικών (Α,Β,С,Д,Е,С), διαμόρφωσης «txt».
- > Εντοπίστηκε ο φάκελος «.....», ο οποίος περιέχει τα αρχεία φορολογικών παραστατικών (Α,Β,С,Д,Е,С), διαμόρφωσης «txt».
- > Εντοπίστηκαν αρχεία αντιγράφων, επέκτασης «.....», περιεχομένων βάσης δεδομένων τύπου «.....».
- > Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....». Τα αρχεία ρυθμίσεων και καταγραφής συμβάντων και συνδέσεων (.....) του λογισμικού.
- > Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «.....» ο οποίος περιέχει, μεταξύ άλλων, δύο (2) εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες: «.....» & «.....». Ο τρόπος λειτουργίας αντίστοιχων λογισμικών αναλύθηκε από την Υπηρεσία μας και παρουσιάζεται περιγραφικά στις Παραγράφους Ζ1.8 & Ζ1.9.

Κατά την εργαστηριακή εξέταση εγκληματολογικού αντιγράφου του πειστήριου (.....):

Διαπιστώθηκε ότι τυγχάνει μη λειτουργικός και ότι έχουν υποστεί μηχανική φθορά οι ακίδες διασύνδεσης των κεφαλών ανάγνωσης καθώς και του ηλεκτρικού κινητήρα του πειστήριου.

Με την υπ' αριθ./17-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων δύο αρχεία excel με την ονομασία "..... - -
....." και «..... 19-1- 2018».

**1. Α) ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΤΕΣΧΕΜΕΝΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ «ΠΡΟΣΦΟΡΑ - - -
.....@vahoo.gr.....-16-12-2016»**

Το ανωτέρω αρχείο είναι μορφής .xls αποτελείται και από επιμέρους φύλλα εργασίας με ονομασία 1-6-31-8-2017, 1-9-31-9-2017, 1-10-31-11-2017 , 1-12-2017-31-1-2018, 1-2-31-3-2018,, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΛΕΙΣΕ, ΑΧΡΗΣΤΑ στα οποία ο χρήστης παρακολουθεί οικονομικά δεδομένα των κάτωθι επιχειρήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης με Α.Φ.Μ. Αναλυτικότερα, στα επιμέρους φύλλα εργασίας, αναφέρονται μεταξύ άλλων σημειώσεις και οικονομικά δεδομένα της ανωτέρω επιχείρησης και αφορούν σε παροχή υπηρεσίας μηχανοργάνωσης. Επίσης στα φύλλα εργασίας αναγράφονται οι όροι «.....», «.....», «ΔΙΑΦΟΡΑ» με ποσά δίπλα ή κάτω εξ' αυτών και αναφέρονται σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Σημειώνεται ότι η αφαίρεση των («.....» μείον «.....») καταλήγει σε ποσό το οποίο χαρακτηρίζεται ως «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επί της διαφοράς αυτής υπολογίζεται ποσό βάσει ποσοστού (π.χ. "percent 5%").

1. Β) ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΤΕΣΧΕΜΕΝΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ «.....-1-2018» .

Το αρχείο με ονομασία "....." μορφής .xls αποτελείται από επιμέρους φύλλα εργασίας στα οποία ο χρήστης παρακολουθεί τα οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης με Α.Φ.Μ. αλλά και της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. Σημειώνεται, ότι τα επιμέρους φύλλα εργασίας του ανωτέρω xls που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση είναι 1) «27-7-14— 30-11-2015», 2) «1-7-2015—4-4-2016», 3) «1-11-4-4""» 4) «14-7—9—5» και 5) «17 6 2016-31 7 2016» και αφορούν την περίοδο 14/07/2015-09/06/2016. Σημειώνεται ότι για τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης θα συνταχθούν ξεχωριστές εκθέσεις ελέγχου. Αναλυτικότερα, στα ανωτέρω επιμέρους φύλλα εργασίας, αναφέρονται μεταξύ άλλων σημειώσεις και οικονομικά δεδομένα που αφορούν σε παροχή υπηρεσίας μηχανοργάνωσης. Επίσης στα φύλλα εργασίας αναγράφονται οι όροι «.....», «.....», «ΔΙΑΦΟΡΑ» με ποσά δίπλα ή κάτω εξ' αυτών και αναφέρονται σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Σημειώνεται ότι η αφαίρεση των («.....» μείον «.....») καταλήγει σε ποσό το οποίο χαρακτηρίζεται ως «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επί της διαφοράς αυτής υπολογίζεται ποσό βάσει ποσοστού (π.χ. "percent 5%").

1.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Πέραν των ευρημάτων της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε για τις δυνατότητες που βρέθηκαν στην επιχείρηση της μηχανογράφησης πρωταρχικός στόχος του ελέγχου ήταν ο έλεγχος του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται στα κατασχεμένα αρχεία. Από τον τίτλο των σηλών στα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία προκύπτει ευθέως η έννοια των αριθμητικών δεδομένων που ακολουθούν στις στήλες αυτές :

Στο κελί με τίτλο αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της

επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών με τα βιβλία.(Βλέπε επισυναπτόμενο αρχείο ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑxls)

Οι ημερομηνίες που αναφέρονται στο ηλεκτρονικό αρχείο δεν συμπίπτουν με τις γνωστές φορολογικές περιόδους των δηλώσεων Φ.Π.Α. ή φόρου εισοδήματος. Από τον έλεγχο των βιβλίων των αντίστοιχων ημερομηνιών διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού άρα αφορούν τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της επιχείρησης Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

1.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ «.....»

Στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης διότι εκτός των άλλων λόγων που αναφέρουμε παρακάτω στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΔΕΕ (σελ 10) όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή, χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (πχ επιχειρηματίες) όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.». Στο σημείο αυτό υπενθυμίζουμε ότι και ο διαχειριστής της κ. δήλωσε κατά τον αρχικό έλεγχο και υπέγραψε την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/18-7-2018 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι "Ως διαχειριστής της ΕΠΕ σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις, που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων." Τα ανωτέρω επιβεβαιώθηκαν από τον έλεγχο έπειτα και από τις καταθέσεις των τεχνικών, αποσπάσματα των οποίων συμπεριλαμβάνονται στη παρούσα Έκθεση ανωτέρω.

Εντούτοις, με την από 28/5/2019 κατάθεσή του, ο κ. ανείρεσε την ως άνω Υπεύθυνη Δήλωση υποστηρίζοντας ότι δεν ισχύει.

Ο έλεγχος προσδιορίζει τα αριθμητικά ποσά του κελιού « » ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα για τους κάτωθι λόγους:

1) Όπως έχει ήδη αναλυτικά επεξηγηθεί παραπάνω και προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ στο (.....) αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες.

Το ανωτέρω ενισχύεται και από το γεγονός ότι σε πλήθος περιπτώσεων επιχειρήσεων ο έλεγχος προέβη σε συμφωνία των πραγματικών Λιανικών πωλήσεων όπως καταγράφονται στη βάση δεδομένων του Λογισμικού εμπορικού προγράμματος παραγγελιοληψίας με τα δεδομένα των πωλήσεων με την ένδειξη που κατέγραψε ο μηχανογράφος στα ανεπίσημα ηλεκτρονικά αρχεία που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο.

2) Από τον σχεδιάσμά του κατασχεθέντος αρχείου από την εταιρεία μηχανογράφησης είναι σαφές ότι τα ποσά του κελιού που όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Z (αναφορές εσόδων) που αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης «.....» τα οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων από την ελεγχόμενη επιχείρηση και των ποσών της στήλης «.....» δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει ΔΙΑΦΟΡΑ. Η πράξη αυτή κατά των έλεγχου δεν είναι δυνατό να διενεργείται μεταξύ από την μια μεριά δηλωθέντων εσόδων και από την άλλη τυχαίων αριθμών καθώς ο αντίθετος ισχυρισμός αντίκειται στην καταγραφή του υπολογισμού της θετικής ΔΙΑΦΟΡΑΣ.

3) Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται ποσοστό επί της εκατό (5%). Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση και αυτό διότι στα κατασχεμένα αρχεία υπάρχουν σημειώσεις που αφορούν εισπράξεις από το ποσό αυτό που σχετίζεται με αυτήν την υπηρεσία σε συγκεκριμένες ημερομηνίες υπολογίζοντας και το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης την ονομάζει «πλάνο» ή «.....» ή «.....». Επίσης από τον τρόπο καταχώρησης των ποσών που χρεώνει η εταιρεία μηχανογράφησης στο πελάτη της γίνεται φανερή η διάκριση των ποσών που αφορούν την υπηρεσία πλάνο και των άλλων υπηρεσιών από άλλες υπηρεσίες όπως πώληση εξοπλισμού ή λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.

4) Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στην ΜΟΝ Ε.Π.Ε. αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων των τροποποιημένων αποτελεσμάτων προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί και την αμοιβή του μηχανογράφου.

5) Η κατασκευή και οι υπολογισμοί στα κατασχεθέντα αρχεία κατέστησαν δυνατοί λόγω της κατοχής και χρήσης των εφαρμογών που είχε αναπτύξει η και αναλύθηκαν διεξοδικά από την ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. Συνοπτικά από την πραγματογνωμοσύνη της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε, προκύπτει ότι η είχε στην διάθεσή της εφαρμογές με τις οποίες μπορούσε να τροποποιεί τα δεδομένα (αξία, ποσότητα) των ηλεκτρονικών αρχείων που παράγγααν οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και να τροποποιεί τις ηλεκτρονικές υπογραφές (ΠΑΗΨΣ). Επιπλέον διέθετε επιμέρους υποστηρικτικά προγράμματα προκειμένου η εκτέλεση των ανωτέρω να κατατείνει στον σχεδόν αδύνατο εντοπισμό και έλεγχο των τροποποιημένων αρχείων.

6) Η χρήση των δυνατοτήτων τροποποίησης των πραγματικών αποτελεσμάτων προκύπτει από όλη την κατασκευή του αρχείου που κατασχέθηκε στην επιχείρηση και κυρίως στις σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών από την δραστηριότητα αυτή.

7) Στην ενδεικτική περίπτωση παράδειγμα 1 που ακολουθεί παρατηρούμε ότι η συνολική αμοιβή στην υπολογιζόμενη ποσοστιαία αμοιβή για πλάνο (δραστηριότητα απομείωσης εσόδων) για την αναγραφόμενη περίοδο είναι ποσού 6.423,40 €. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι ο χρήστης υπολογίζει σε ποσοστό επί της % την απομείωση των εσόδων (..... μείον) που αφορά το

διάστημα 1-7-2015-4-4-2016. Σημειώνεται ότι το ποσό που εισέπραξε για την ανωτέρω υπηρεσία η εταιρεία, παρακολουθείται αναγράφοντας διακριτά την ημερομηνία είσπραξης (15/12/2015,29/12/2015 & 07/04/2016).

.....
**Παράδειγμα 2 (Αρχείο xls 'ΠΡΟΣΦΟΡΑ - - - -.....'
.....@yahoo.gr-.....**

Στην ενδεικτική περίπτωση παράδειγμα 2 στο επιμέρους φύλλο εργασίας με ονομασία **1-6-31-8-2017** που ακολουθεί παρατηρούμε ότι η συνολική αμοιβή στην υπολογιζόμενη ποσοστιαία αμοιβή για πλάνο (δραστηριότητα απομείωσης εσόδων) για την αναγραφόμενη περίοδο είναι ποσού 2.075,76 €. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι ο χρήστης υπολογίζει σε ποσοστό επί της % την απομείωση των εσόδων (..... μείον) που αφορά το διάστημα 01-06-2017-31-08-2017. Αξιοσημείωτο αποτελεί και η αναγραφή του ποσοστού 64% δίπλα από το αναγραφόμενο ποσό με την ένδειξη ΔΙΑΦΟΡΑ : 51,894, το οποίο αφορά το ποσοστό απομείωσης εσόδων (.....) για την ανωτέρω περίοδο. Σημειώνεται ότι στο φύλλο εργασίας με ονομασία "....." του ανωτέρω αρχείου .xls, καταγράφονται συγκεντρωτικά ανά χρονική περίοδο, οι Υπηρεσίες που παρέχονται από την εταιρεία μηχανοργάνωσης με θετικό αριθμητικό ποσό (ένδειξη Χρέωση) και με αρνητικό αριθμητικό ποσό (ένδειξη Πίστωση) οι εισπράξεις αυτών από την εταιρεία **Portable**. Αναλυτικότερα για την χρονική περίοδο 01-06-2017-31-08-2017 αναγράφεται στο κελί (All) το ανωτέρω ποσό 2.075,76€ και κάτω από αυτό στο κελί (A12) -1.000 ΠΙΣΤΩΣΗ(B12)'..... 21/9/2017(012)". Επίσης, σε πλήθος περιπτώσεων του ανωτέρω φύλλου εργασίας αναγράφονται λοιπές υπηρεσίες μηχανοργάνωσης π.χ. "ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΣΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΣΑΒΒΑΤΟ 25/11/2017 3 ΩΡΕΣ 10.30 μέχρι τις 13.15 " - (κελί C16) αλλά και στο φύλλο εργασίας με ονομασία "ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΛΕΙΣΕ" αναγράφονται χρεώσεις και πιστώσεις που αφορούν Υπηρεσίες εγκατάστασης και αγοράς εξοπλισμού φορολογικού μηχανισμού π.χ. "450 ΧΡΕΩΣΗ ΝΕΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ 28/12/2016 " (κελί A4) και "-450 ΧΡΕΩΣΗ ΝΕΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ 28/12/2016" (κελί A5)

.....
Ένα σημαντικό στοιχείο είναι η διαπίστωση του ελέγχου ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχεθέντων αρχείων του μηχανογράφου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριλαμβάνονται οι χονδρικές πωλήσεις (τιμολόγια), οι χειρόγραφες Α.Λ.Π. και οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ. Από την μη συμμετοχή των χονδρικών πωλήσεων στην διαδικασία απομείωσης προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονται οι λιανικές πωλήσεις για τις οποίες οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους. Αντίθετα, επειδή οι χονδρικές πωλήσεις δηλώνονται στις φορολογικές αρχές και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσης τους. Επιπλέον, η αναφορά των κατασχεμένων αρχείων του μηχανογράφου μόνο σε λιανικές πωλήσεις οι οποίες κατά τα ανωτέρω συμφωνήθηκαν με τα βιβλία της

επιχείρησης προσδίδει αξιοπιστία στα αναφερόμενα δεδομένα στο σύνολό τους και καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης χονδρικών πωλήσεων. Σημειώνεται ότι τα αναγραφόμενα ποσά στο κατασκευασμένο ηλεκτρονικό αρχείο τύπου xls από την εταιρεία Ε.Π.Ε. αφορούσε, 1 Ζήτα του Φ.Η.Μ. με αριθμ. Μητρώου ΕΝΥ για την περίοδο 05/07/2015- 09/06/2016 και για την περίοδο 28/12/2016-31/05/2018. Το ανωτέρω χρονικό διάστημα επιβεβαιώθηκε από την συμφωνία των αναγραφόμενων ποσών του κατασκευασμένου ηλεκτρονικού αρχείου xls από την εταιρεία Ε.Π.Ε. με τα αντίστοιχα ποσά στα εκδοθέντα Ζήτα των ανωτέρω χρονικών περιόδων του ανωτέρω Φ.Η.Μ.

Από τους προηγούμενους αναλυτικά αναφερομένους λόγους δεν καταλείπετε ουδεμία αμφιβολία ότι τα δεδομένα του «.....» αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και τα δεδομένα του αποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα.

1.4. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν όλων των παραπάνω ευρημάτων από τον έλεγχο υπολογίζονται οι φορολογητέες διαφορές ως εξής:

Ανά φορολογικό έτος συγκρίνονται τα αριθμητικά δεδομένα των κελιών «.....» με τα δεδομένα των βιβλίων προκειμένου να προσδιοριστεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επιπλέον στο αρχείο επεξεργασίας που καταρτίστηκε από τον έλεγχο προκύπτει η συμφωνία των βιβλίων με τα ποσά των κελιών με σύντομη αιτιολόγηση για τις τυχόν αμελητέες αποκλίσεις επιχείρησης όπου υφίσταται.

2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

1	2	3	4
ΕΤΟΣ	ΒΟΣ	ΒΙΒΛΙΑ (καταχωρημένα έσοδα λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (.....- ΒΙΒΛΙΑ)
2015	182.512,51 €	97.238,37€	85.274,14€
2016	172.176,39€	91.405,55€	80.770,84€
2017	408.408,54€	169.093,43€	239.315,11€
2018	207.012,76€	64.708,37€	142.304,39€
ΣΥΝΟΛΟ	970.110,20€	422.445,72€	547.664,48€

Εκ των ανωτέρω, λαμβανομένων υπόψη συνδυαστικά, η Υπηρεσία μας τεκμηρίωσε με σαφήνεια, ειδικώς και πλήρως αιτιολογημένως, ότι «Από την ύπαρξη και επεξεργασία του κατασκευασθέντος ηλεκτρονικού αρχείου σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης ΜΟΝ Ε.Π.Ε, απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ, στα φορολογικά έτη 2015-2018.»

Επειδή, προέκυψε με σαφήνεια ότι μεταξύ των κατασχεθέντων αρχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης, είναι και το εκτελέσιμο αρχείο, μέσα στο οποίο υπάρχει αφενός μεν η στήλη, η οποία περιλαμβάνει τα τροποποιημένα στοιχεία των Ζ ,αφετέρου, δε, η στήλη (.....), η οποία περιλαμβάνει τα πραγματικά στοιχεία των πωλήσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Το γεγονός αυτό άλλωστε επιβεβαιώθηκε και από τον ίδιο τον διαχειριστή της εταιρείας μηχανογράφησης κ. Σοφό στην αρχική του υπ' αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ./18-7-2018 Υπεύθυνη Δήλωση. Επιπλέον, μετά από αφαίρεση των ποσών της στήλης ZCALC από τα ποσά της στήλης στο κατασχεθέν αρχείο της εταιρείας μηχανογράφησης, υπάρχει ένδειξη «ΔΙΑΦΟΡΑ», η οποία υπολογίζεται ότι είναι της τάξεως του 5% επί της διαφοράς των ποσών των ανωτέρω δύο στηλών, γεγονός που παραπέμπει ευθέως στην πρόθεση του κατασκευαστή του προγράμματος για αμοιβή του μηχανογράφου. Τέλος, σημαντικό στοιχείο είναι και η διαπίστωση του ελέγχου ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχεθέντων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης που αφορούν την προσφεύγουσα επιχείρηση δεν συμπεριλαμβάνονται οι χονδρικές πωλήσεις, οι χειρόγραφες Α.Λ.Π και οι Α.Λ.Π που εκδόθηκαν από άλλο Φ.Η.Μ παρά μόνο οι λιανικές πωλήσεις για τις οποίες οι φορολογικές αρχές δε διαθέτουν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους.

Εξ όλων των ανωτέρω «δεν καταλείπεται ουδεμία αμφιβολία ότι τα δεδομένα του «BOS» αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και τα δεδομένα του ZCALC αποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα» και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων με τη χρήση ειδικών εφαρμογών προέβαινε σε απομείωση των πραγματικών της πωλήσεων.

Επειδή, στην από 11/01/2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου}ΕΛ.ΚΕ Αττικής αναφέρεται ότι: «ως προς τους ισχυρισμούς υπό στοιχεία α-η, που προβάλλει ο προσφεύγων αντικρούοντας, όπως υποστηρίζει τις Πληροφοριακές Εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ και τις εκθέσεις ελέγχου του 3^{ου}ΕΛ.ΚΕ Αττικής, οι οποίες στηρίζονται και στα πορίσματα των Εκθέσεων Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛΑΣ, θα πρέπει ομοίως να απορριφθούν για όσα προεκτέθησαν ανωτέρω αναλυτικά αλλά και για τους κάτωθι λόγους:

α. Ως προς το συσχετισμό της κρινόμενης υπόθεσης με την εταιρεία «..... ΑΕ», είναι γεγονός ότι πρόκειται περί διαφορετικής περίπτωσης, η οποία απλώς συμπεριελήφθη στην Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛΑΣ και συνακόλουθα στις Πληροφοριακές Εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ, καθώς πρόεκυψε ότι χρησιμοποιούσε λογισμικό απομείωσης των πωλήσεών της που το προμηθεύτηκε από την μηχανογραφική εταιρεία

..... Πρόκειται, δηλαδή, για δύο διαφορετικές περιπτώσεις επιχειρήσεων (προσφεύγουσα & ΑΕ), που χρησιμοποιούσαν απλώς και οι δύο λογισμικά (διαφορετικά) απομείωσης των πωλήσεών τους της εταιρείας

β. Σε συνέχεια των προηγουμένων, η αναφορά του ελέγχου στο αρχείο Zixer24.exe αφορά μόνο την εταιρεία «..... ΑΕ» και όχι και την προσφεύγουσα επιχείρηση. Αντιθέτως, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ αλλά και της υπηρεσίας μας απεφάνθη περί ύπαρξης διαδικασίας απομείωσης των στοιχείων των λιανικών πωλήσεων της προσφεύγουσας από τον συνδυασμό των δεδομένων του αρχείου «.....» (που αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης) με τα δεδομένα του αρχείου (που περιλαμβάνει τα τροποποιημένα έσοδα).

γ. Ως προς το αρχείο που αποτελεί πρόγραμμα απομακρυσμένης διαχείρισεως, ρητά αναφέρεται στην Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ και στις Πληροφοριακές Εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ ότι στον υπολογιστή της προσφεύγουσας «Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....». Τα αρχεία ρυθμίσεων και καταγραφής συμβάντων και συνδέσεων (..... του λογισμικού». Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι αν είχε γίνει χρήση του ανωτέρω προγράμματος απομακρυσμένης σύνδεσης με τον υπολογιστή της, θα είχε καταγραφεί και διατηρηθεί το σχετικό ίχνος είναι άοριστος, αναληθής και αναπόδεικτος, καθώς πρόκειται περί δικού της αυθαίρετου συμπεράσματος, για το οποίο δε βασίζεται σε τεχνικά-επιστημονικά δεδομένα και δεν είναι ικανό να στηρίξει τον ισχυρισμό της, ως φέρουσα το σχετικό βάρος απόδειξης των ισχυρισμών της σύμφωνα με το άρθρο 65 ΚΦΔ.

δ. Ως προς τον ισχυρισμό περί καταγραφής της χρήσης «κακόβουλων» προγραμμάτων στο μητρώο του λειτουργικού συστήματος (.....), επαναλαμβάνουμε τα όσα ανωτέρω υπό στ. γ εκτέθησαν περί αυθαίρετου και αναπόδεικτου ισχυρισμού στα πλαίσια της εφαρμογής του άρθρου 65 ΚΦΔ. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή απέδειξε με σαφήνεια την ύπαρξη «παραβατικών» ευρημάτων στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως εκτέθηκε ανωτέρω (βλ. ανωτέρω και σελ. 11 και 16-22 της Πληροφοριακής Έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ).

ε. Ως προς την κατάθεση του διαχειριστή της και που επικαλείται ο προσφεύγων, αντιπαραθέτουμε ότι ο ίδιος ο διαχειριστής με τη με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. /18-7-2018 υπεύθυνη δήλωσή του δήλωσε ότι «... Οι Αποδείξεις μπορούν να τροποποιηθούν ως προς το είδος και την αξία τους..... με χειροκίνητο τρόπο και μας παρουσίασε την διαδικασία μείωσης και αποθήκευσης της μειωμένης απόδειξης.....» (βλ. σελ. 3 της Πληροφοριακής Έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής). Ως εκ τούτου, η εκ των υστέρων δήλωσή του στις 28-5-2019, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων ότι

πρόκειται για πρόγραμμα με υποθετικές εισπράξεις για να εμφανίσει ένα εικονικό αποτέλεσμα σε μελλοντικό αγοραστή της εταιρείας του, στερείται πλήρους αξιοπιστίας. Ομοίως στερείται αξιοπιστίας και η κατάθεση του τεχνικού του του που επικαλείται ο προσφεύγων καθώς ο συγκεκριμένος υπάλληλος (σελ. 15 της Πληροφοριακής έκθεσης Κ.Φ.Ε της ΥΕΔΔΕ Αττικής) είχε αρμοδιότητες μόνο πάνω στο τεχνικό τμήμα (σπασμένες οθόνες, αλλαγή μητρικής κάρτας Η/Υ) της εταιρείας ενώ έκανε εγκαταστάσεις συγκεκριμένων προγραμμάτων και αντλούσε από αυτά στοιχεία μόνο κατόπιν ρητών υποδείξεων του διαχειριστή της εταιρείας του Σοφού.

στ. Ως προς το ζήτημα αξιοπιστίας των δεδομένων που ελήφθησαν με τη με αρ. πρωτ./17-7-2018 έκθεση κατάσχεσης της ΥΕΔΔΕ καθώς το σφράγισης δόθηκε επτά (7) μήνες αργότερα, ο σχετικός ισχυρισμός είναι αόριστος, αβάσιμος και ανατιπολόγητος καθώς ο προσφεύγων, μολονότι φέρει σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του, δεν επικαλείται, ούτε αποδεικνύει, ποια ακριβώς βλάβη υπέστησαν τα κατασχεθέντα αρχεία μέχρι την ημερομηνία που τέθηκε το hash σφράγισης σε αυτά, παρά μόνο θέτει γενικώς και αορίστως ζήτημα αξιοπιστίας αυτών.

ζ. Ομοίως παραπέμπουμε στα ανωτέρω υπό στοιχείο ε και στ, καθώς ο προσφεύγων επαναλαμβάνει τους ίδιους ως άνω ισχυρισμούς.

η. Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το (.....) δε βρέθηκε στην επιχείρησή του, αντιπαραβάλλουμε ότι προκύπτει σαφώς από την Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 16) ότι το κατασχεθέν αρχείο του προσφεύγοντα «είναι μορφής .xls αποτελείται και από επιμέρους φύλλα εργασίας με ονομασία 1-6-31-8-2017, 1-9-31-9-2017, 1-10-31-11-2017, 1-12-2017-31-1-2018, 1-2-31-3-2018,, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΛΕΙΣΕ, ΑΧΡΗΣΤΑ στα οποία ο χρήστης παρακολουθεί οικονομικά δεδομένα των κάτωθι επιχειρήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης με Α.Φ.Μ..... Αναλυτικότερα, στα επιμέρους φύλλα εργασίας, αναφέρονται μεταξύ άλλων σημειώσεις και οικονομικά δεδομένα της ανωτέρω επιχείρησης και αφορούν σε παροχή υπηρεσίας μηχανοργάνωσης. Επίσης στα φύλλα εργασίας αναγράφονται οι όροι «.....», «.....», «ΔΙΑΦΟΡΑ» με ποσά δίπλα ή κάτω εξ' αυτών και αναφέρονται σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Σημειώνεται ότι η αφαίρεση των («.....» μείον «.....») καταλήγει σε ποσό το οποίο χαρακτηρίζεται ως «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επί της διαφοράς αυτής υπολογίζεται ποσό βάσει ποσοστού (π.χ. ".....5%").» Επομένως, μέσα στο κατασχεμένο αρχείο υπήρχε excel που περιλάμβανε τη στήλη στην οποία περιέχονταν τα τροποποιημένα στοιχεία και τη στήλη όπου περιέχονταν τα πραγματικά στοιχεία πωλήσεων.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 28-11-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ./ 05-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ως ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», με ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016-30/06/2016
2	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/11/2016-31/12/2016
3	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2017-31/12/2017
4	28/11/2022	Φ.Π.Α.	01/01/2018-31/12/2018
5	28/11/2022	Εισόδημα	01/01/2017-31/12/2017
6	28/11/2022	Εισόδημα	01/01/2018-31/12/2018
7	28/11/2022	Εισόδημα	01/01/2016-31/12/2016

του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

1. Φ.Π.Α.(Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/2016-30/06/2016

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 26.729,97€

2. Φ.Π.Α.(Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) φορολογικής περιόδου 01/11/2016-31/12/2016

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 0,00€

3. Φ.Π.Α.(Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 58.782,09€

4. Φ.Π.Α.(Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 34.153,05€

5. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) Φορ. έτους 2017

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, συνολικού ποσού 162.818,74€

6. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) Φορ. έτους 2018

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, συνολικού ποσού 103.465,11€

7. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/ 28-11-2022) Φορ. έτους 2016

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, συνολικού ποσού 38.165,64€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.