



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1069

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας διεύθυνση, κατά των:

- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ

- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ.αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ. αριθμΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ. αριθμΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ
- Υπ. αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρου 54 ΚΦΔ, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος και ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίαςπου κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο

αθροιστικά 2600 ευρώ διότι δεν συμμορφώθηκε με τις κατ άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της(2500 ευρώ) για το φορολογικό έτος 2016 και διότι υπέβαλλε ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις στοιχείων εσόδων - εξόδων φορολογικού έτους 2016(100 ευρώ)

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ ΡΟΔΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο αθροιστικά 3100 ευρώ διότι δεν συμμορφώθηκε με τις κατ άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της(2500 ευρώ) για το φορολογικό έτος 2017, διότι υπέβαλλε ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις στοιχείων εσόδων - εξόδων φορολογικού έτους 2017(100 ευρώ) και διότι την 15/06/2017 διακίνησε αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης(500 ευρώ)

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο αθροιστικά 3000 ευρώ διότι δεν συμμορφώθηκε με τις κατ άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της(2500 ευρώ) και διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθμ. αίτημα του αρ. 14 του ΚΦΔ (500 ευρώ).

Με την υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 300 ευρώ διότι δεν υπέβαλλε 3 δηλώσεις INTRASTAT για τους μήνες Σεπτέμβριο, Οκτώβριο και Νοέμβριο 2016.

Με την υπ.αριθμΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 1000 ευρώ διότι δεν υπέβαλλε 10 δηλώσεις INTRASTAT για τους μήνες Ιανουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο, Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο Σεπτέμβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2017.

Με την υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό ύψους 31917,21 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 15958,61 ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 47875,82 ευρώ

Με την υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό ύψους 19358,67 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 9679,34 ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 29038,01 ευρώ

Με την υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό ύψους 25192,79 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 12596,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 37789,18 ευρώ

Με την υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό ύψους 14972,83 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 7486,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 22459,25 ευρώ

Με βάση την επιλογή της προσφεύγουσας οντότητας για έλεγχο από την Δ/νση Ελέγχου της Α.Α.Δ.Ε. εκδόθηκε η υπ. αριθμ. Εντολή Ελέγχου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ, προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2013(Ε.Λ.Π.)

για τα Φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου αντίγραφο της εντολής παραδόθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος συντάχθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλουΠρόσκληση Ελέγχου του άρθρου 14§1,2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με την οποία ζητήθηκε, να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου, τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, για τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017, μέσα σε προθεσμία πέντε (5) ημερών.

Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε και στην συνέχεια αφού διενεργήθηκαν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία (ΑΛΣ) κατά τις ελεγχόμενες περιόδους από τις ΕΑΦΔΣΣ με αριθμούς μητρώου

Για τους παραπάνω μηχανισμούς προσκομίστηκαν Δελτία Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείου (ΔΗΦΑΣΣ) - «Ζ» τα οποία συνοδευόταν από απλές καταστάσεις .

Επειδή οι εν λόγω προσκομιζόμενες καταστάσεις δεν εξασφάλιζαν την γνησιότητα της προέλευσης τους, την διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και την αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών, ζητήθηκαν από τον εκπρόσωπο της εταιρείας, με το με αριθμό Αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, να θέσει στην διάθεση του ελέγχου εντός πέντε(5) ημερών, τα ηλεκτρονικά αρχεία (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ -Συμβολοσειράς

Σήμανσης , που αντιστοιχεί σ' αυτό , καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt και s.txt) , των φορολογικών μηχανισμών , των ελεγχόμενων περιόδων 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 καθώς και τα μπλοκ των χειρόγραφων φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν τα ελεγχόμενα έτη, για τις Λιανικές και χονδρικές Πωλήσεις, των στοιχείων αυτό-παράδοσης του υποκαταστήματος, των δελτίων και του αρχείου επιστροφών λιανικής του υποκαταστήματος.

Το παραπάνω αίτημα επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της ελεγχόμενης στις 22/02/2022.

Στην συνέχεια εκδόθηκε το υπ. αριθμ. Σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου το οποίο και κοινοποιήθηκε στον εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, ο οποίος στις προσκόμισε στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία του μηχανισμού , ο οποίος χρησιμοποιήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση από 01/10- 31/12/2016 και από 01/01-25/05/2017 όπου έγινε παύση εργασιών, της δραστηριότητας του υποκαταστήματος

Επίσης για τα ηλεκτρονικά αρχεία (α.txt , b.txt) του φορολογικού μηχανισμού ο εκπρόσωπος της εταιρείας κος με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό του δήλωσε ότι για τον παραπάνω μηχανισμό λόγω αναβάθμισης στο πρόγραμμα λιανικής που έκαναν διαφυλάχθηκαν μόνο τα αρχεία ασφάλειας (τα α.txt , b.txt και όχι τα αρχεία e.txt,s.txt και d.txt) περιόδου 01/01-30/09/2016, τα οποία και προσκόμισε στον έλεγχο μαζί με το παραπάνω έγγραφο

Από την αξιοποίηση των ανωτέρω δεδομένων και με την εφαρμογή των κατάλληλων λογιστικών επαληθεύσεων προέκυψε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και λογιστικές διαφορές.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση:

Για το φορολογικό έτος 2016

- δεν έχει τηρήσει το αρχείο που προβλέπεται από το άρθρο 12§4 του ν.4308/2014,
- έχει εκδώσει 650 ακυρώσεις λιανικών πωλήσεων εκ των οποίων έχουμε στοιχεία μόνο για τις 117 ακυρώσεις λιανικών πωλήσεων , συνολικής καθαρής αξίας 13.259,80 με αναλογούν ΦΠΑ 3.182,31, που όπως προκύπτει απο τα υπάρχοντα στοιχεία (δεδομένα αρχείων, μεταφορικής, τραπεζών), δεν απεικονίζουν τις πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησης και εκδόθηκαν με σκοπό την απομείωση εσόδων για φορολογικούς σκοπούς και
- Την περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016 ,η διακίνηση αποθεμάτων από την αποθήκη προς το υποκατάστημα και αντίστροφα έχει πραγματοποιηθεί, χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (δελτίο αποστολής, συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων, έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συγκεντρωτικό δελτίο

διακίνησης, κλπ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5§1,2,5, 7 και 8 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 του Κ.φ.Δ.

- Υπέβαλε ανακριβείς Συγκεντρωτικές Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων -εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 3 του Κ.Φ.Δ.

- δεν υπέβαλε τρεις (3) Δηλώσεις Intrastat για τους μήνες Σεπτέμβριο, Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ και τις διατάξεις των άρθρου 36§5 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για το φορολογικό έτος 2017

- δεν έχει τηρήσει το αρχείο που προβλέπεται από το άρθρο 12§4 του ν.4308/2014,

- έχει εκδώσει 27 ακυρώσεις λιανικών πωλήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 10820,90 με αναλογούν ΦΠΑ 2597,02 που όπως προκύπτει απο τα υπάρχοντα στοιχεία (δεδομένα αρχείων, μεταφορικής, τραπεζών) , δεν απεικονίζουν τις πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησης και εκδόθηκαν με σκοπό την απομείωση εσόδων για φορολογικούς σκοπούς

- την περίοδο 01/01/2017 έως 25/05/2017 ,η διακίνηση αποθεμάτων από την αποθήκη προς το υποκατάστημα και αντίστροφα έχει πραγματοποιηθεί, χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης (δελτίο αποστολής, συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης αποθεμάτων, έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κλπ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5§1,2,5, 7 και 8 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 του Κ.φ.Δ.

- Την Διακίνησε αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης, αναλυτικότερα την που η ελεγχόμενη εταιρεία έπαυσε να ασκεί την δραστηριότητα των λιανικών και χονδρικών πωλήσεων υποδημάτων και δήλωσε παύση του υποκαταστήματος, δεν έχει εκδώσει 1 δελτίο αποστολής , απο το υποκατάστημα στην αποθήκη για 2648 ζευγάρια παπούτσια

- Υπέβαλε ανακριβείς Συγκεντρωτικές Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων -εξόδων, του φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 3 του Κ.Φ.Δ.

.

- δεν υπέβαλε δέκα (10) Δηλώσεις Intrastat για τους Ιανουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο , Ιούνιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Σεπτέμβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2017 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ και τις διατάξεις των άρθρου 36§5 του Κώδικα ΦΠΑ

Για το φορολογικό έτος 2021

- Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ήτοι δεν διαφύλαξε τα δημιουργούμενα ηλεκτρονικά αρχεία (τις φορολογικές μνήμες) του φορολογικού

ηλεκτρονικού μηχανισμού (φορολογικά αρχεία και στοιχεία των εσόδων), των φορολογικών ετών 2016 και 2017 , κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 «περί Ε.Λ.Π.» και διατάξεων του άρθρου 13 § 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

- Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου Αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, και δεν εθέσε στην διάθεση του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία του μηχανισμού , εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος, αλλά προσκόμισε αυτά μετά την έκδοση του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2 γ' και 5§14 του 4308/2014(Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 14§1,2 και 24§1,2 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμμορφώθηκε κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. υποχρεώσεις της και δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§1,2 ΤΟΥ Ν.4308/2014(ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Συνεπεία των ανωτέρω αποφασίστηκε ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων του υποκαταστήματος με βάση της έμμεσες μεθόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.

Με την με αριθμό πρωτ απόφαση του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΡΟΔΟΥ έκρινε ότι η Μέθοδος της Αρχής των Αναλογιών είναι καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.).

Μετά από τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα από τα λογιστικά αρχεία, προσθέτοντας σε αυτά την μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη όπως προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική και τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, ως εξής Φόρος εισοδήματος – φορολογικό έτος 2016

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2016		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ	45473,25	45998,25
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	186679,29	292385,88
ΣΥΝΟΛΟ	232152,54	338384,13

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ 2016	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΕΡΔΗ	85456,82
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	24602,53
ΣΥΝΟΛΟ	110059,35

Φόρος εισοδήματος - φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 2017		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ	46314,07	46314,07
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	79382,91	93682,31
ΣΥΝΟΛΟ	125696,98	139996,38

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ 2017	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΕΡΔΗ	42162,32
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	24591,12
ΣΥΝΟΛΟ	66753,44

ΦΠΑ - φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	405.051,49	509.768,44	104.716,95
Αξία φορολογητέων εισροών	282.190,24	279.437,87	2.752,37
Φόρος εκροών	93.013,61	117.579,70	24.566,09
Υπόλοιπο φόρου εισροών	93.013,61	92.386,91	626,70
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		25.192,79	25.192,79

ΦΠΑ - φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	222.143,21	236.442,61	14.299,40
Αξία φορολογητέων εισροών	224.597,84	223.046,62	1.551,22
Φόρος εκροών	53.271,81	56.703,67	3.431,86
Υπόλοιπο φόρου εισροών	54.066,72	42.381,02	11.685,70
Πιστωτικό υπόλοιπο	794,91	650,18	144,73
Χρεωστικό υπόλοιπο		14.972,83	14.972,83

Η προσφεύγουσα οντότητα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Εσφαλμένα έγιναν φορολογικές αναμορφώσεις καθώς δεν λήφθησαν υπόψη τα προσκομιζόμενα από την εταιρεία στοιχεία υπολογιστικών φύλλων (excel). Επιπλέον, αμφισβητεί πως δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου οι αναφορές ή τα ηλεκτρονικά αρχεία (.txt) του φορολογικού μηχανισμού
2. Είναι εσφαλμένη και αυθαίρετη η κρίση της ελεγκτικής αρχής πως οι ακυρώσεις λιανικών συναλλαγών ήταν εικονικές και χρησιμοποιήθηκαν για απομείωση εσόδων
3. Τα συμπεράσματα του ελέγχου, σχετικά με τη μη εξόφληση τιμολογίων με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής είναι εσφαλμένα
4. Εσφαλμένα θεωρήθηκαν μη εκπιπτόμενες δαπάνες μισθοδοσίας
5. Εσφαλμένα αποφασίστηκε η χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου
6. Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο για μη έκδοση στοιχείου διακίνησης εμπορευμάτων
7. Είναι ακυρωτέα η Πράξη Επιβολής Προστίμου γιατί εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της σχετικής εντολής ελέγχου και καταλόγισε στην εταιρεία πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2021, παρόλο που το έτος αυτό δεν ελεγχόταν. Ελεγχόμενα ήταν μόνο τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμούς όμοιους με αυτούς που έχει προβάλλει στον έλεγχο με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ χωρίς να προσκομίσει νεότερα στοιχεία

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014, η φορολογική αρχή με πληρότητα, σαφήνεια και τεκμηριωμένα έχει αντικρούσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς.

Ειδικότερα αναφέρουμε:

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στην Ε2015/2020 αναφέρονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

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. ...

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.

...

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. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .».

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α 1008/2020 ορίζονται τα εξής:

«...»

Άρθρο 2

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

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου....

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά.

Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 4

Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα

απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

...

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.».

Επειδή στην Ε 2016/2020 ορίζονται τα εξής:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β' 88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των

εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

...

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα
Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ.2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 την ΠΟΛ.1050/2014, άρθρο 5 «Επιλογή τεχνικής ελέγχου» ορίζεται:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός φορολογικός έλεγχος.

Κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία δεν συμμορφώθηκε με τις κατά άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της και δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία με τάξη, πληρότητα και ορθότητα, συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 περ. α και β του ΚΦΕ για προσδιορισμό του εισοδήματος τα προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Ειδικότερα, κατόπιν της από εισήγησης της αρμόδιας ελέγκτριας εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου με την οποία επιλέχθηκε η αρχή των αναλογιών ως η καταλληλότερη έμμεση τεχνική ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014, ορίζεται:

.....

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, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014, ορίζεται:

«1) Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου, β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2) Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3) Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με τις διατάξεις που ορίζονται στις ενότητες 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ. 1221/2012, ορίζεται:

4.3.2.4. Κατά την έκδοση του Z δημιουργείται το αρχείο s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt της ημέρας καθώς και τα δεδομένα του αντίστοιχου d.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Α. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (" underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "s", καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ- 928).

4.3.3. Για την υποχρέωση και το σκοπό διαφύλαξης των αποθηκευμένων Ηλεκτρονικών Αρχείων.

4.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδομένου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ - Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ' αυτό, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt, s.txt), με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (6 χρόνια), παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και

εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι τα αρχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα δεν είναι τα αρχεία (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt και s.txt), του μηχανισμού ,προκειμένου να διαπιστωθεί η ταυτοποίηση των αρχείων αυτών και κατά συνέπεια η ορθότητα έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, αλλά καταστάσεις excel που εμφανίζουν μετά από «επεξεργασία», τα στοιχεία των a.txt αρχείων του μηχανισμού

Επειδή, η ανάγνωση των αρχείων txt του φορολογικού μηχανισμού γίνεται από τον αρμόδιο υπάλληλο που του έχει ανατεθεί εντολή ελέγχου, με ασφαλή τρόπο ανάγνωσης και επεξεργασία των δεδομένων με την ελεγκτική εφαρμογή της ΑΑΔΕ προκειμένου να εξαχθούν τα δεδομένα σε επεξεργάσιμη μορφή υπολογιστικών φύλλων (excel) και να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου στην προκειμένη περίπτωση δεν προσκομίστηκε το σύνολο των αρχείων του ανωτέρω φορολογικού μηχανισμού, παρά μόνο ένα excel που δεν ήταν σαφές ποιος και με ποιο τρόπο το δημιούργησε.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 προβλέπεται :

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.
2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:
 - α) Την ημερομηνία έκδοσης.
 - β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
 - γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
 - δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
 - ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.
3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες

οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 προβλέπεται :

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα δεν τηρούσε ως όφειλε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα αρχεία όπως προβλέπεται για κάθε επιστροφή λιανικής συναλλαγής, με το όνομα και την διεύθυνση του κάθε πελάτη, για να μπορεί να τεκμηριώσει τις επιστροφές με τα κατάλληλα παραστατικά(τεκμήρια).

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 ισχύει: «Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλο ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου :

α)δεν προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία ο τρόπος εξόφλησής των λόγω τιμολογίων εκδόσεως των επιχειρήσεων που αναφέρονται στον πίνακα με τις εκπιπτόμενες δαπάνες

β) δεν αναγράφεται, στα πληροφοριακά στοιχεία των τιμολογίων προηγούμενο υπόλοιπο και νέο υπόλοιπο,

β) Στα τιμολόγια της επιχείρησης επισυνάπτονται αποδείξεις εισπράξεως τοις μετρητής.

γ)Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία (καρτέλες προμηθευτών, αποφάσεις διαταγών πληρωμής, δικόγραφα αγωγών) ή τυχόν συμβάσεις από τις οποίες να προκύπτει ότι δεν έχουν εξοφληθεί έως σήμερα.

δ) Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία (καρτέλες προμηθευτών, αποφάσεις διαταγών πληρωμής, δικόγραφα αγωγών) ή τυχόν συμβάσεις από τις οποίες να προκύπτει ότι έχει δοθεί μακροχρόνια πίστωση μέχρι σήμερα.

ε)από στοιχεία(αναλυτικό καθολικό) που έλαβε ο έλεγχος λάβαμε μετά από σχετικό αίτημα, από την επιχείρηση προκύπτει ότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν εντός του έτους και δεν μεταφέρθηκαν ποσά επί πιστώσει τον επόμενο χρόνο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφφ φορολογικού έτους 2017): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ) [...], 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) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας καταβλήθηκαν εξ ολοκλήρου με τραπεζικό μέσο πληρωμής ούτε τότε ακριβώς εξοφλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές.

Η προσκομισθείσα δε ασφαλιστική ενημερότητα με ημερομηνία δεν αποδεικνύει το πότε εξοφλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές των υπό κρίση χρήσεων 2016-2017.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός

Ως προς τον 6ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.5 παρ. 8 του Ν 4308/2014 :

«Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα την 15/06/2017 έπαυσε να ασκεί την δραστηριότητα των λιανικών και χονδρικών πωλήσεων υποδημάτων και δήλωσε παύση του υποκαταστήματος.

Επειδή, το υποκατάστημα, δεν ήταν ιδιόκτητο και μετά την παύση του υποκαταστήματος έχει εκμισθωθεί σε άλλη επιχείρηση, τα μη πωληθέντα εμπορεύματα του υποκαταστήματος, κατά την παύση ή διακινήθηκαν ή πουλήθηκαν. Οπότε την 15/06/2017 – δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η πώληση όλων των εμπορευμάτων - η προσφεύγουσα, δεν έχει εκδώσει ένα (1) τουλάχιστον δελτίο αποστολής, από το υποκατάστημα στην αποθήκη, των εμπορευμάτων που δεν είχαν πουληθεί έως την ημέρα παύσης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός

Ως προς τον 7ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 (κεφάλαιο II, άρθρο 2 περ. γ) αναφέρεται:

« γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ', δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθμ. πρωτ αίτημα του ελέγχου, οπότε το πρόστιμο ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης, και στην περίπτωση αυτή είναι το φορολογικό έτος 2021.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας και την **επικύρωση** των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2016	2600 ευρώ
υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2017	3100 ευρώ
υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡ. 54 ΚΔΦ, φορολογικού έτους 2021	3000 ευρώ
υπ.αριθμΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016,	300 ευρώ
υπ.αριθμΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ,	1000 ευρώ

φορολογικού έτους 2017	
υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2016	Φόρος : 31917,21 Πρόστιμο αρ. 58 : 15958,61 Σύνολο : 47875,82 ευρώ
υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2017	Φόρος : 19358,67 Πρόστιμο αρ. 58 : 9679,34 Σύνολο : 29038,01 ευρώ
υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2016	Φόρος : 25192,79 Πρόστιμο αρ. 58 : 12596,39 Σύνολο : 37789,18 ευρώ
υπ.αριθμΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ/ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2017	Φόρος : 14972,83 Πρόστιμο αρ. 58 : 7486,42 Σύνολο : 22459,25 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.