



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.04.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:68

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10

**Ταχ. Κώδικας:** 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αρ. ....../14.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου

01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. ....../14.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

Επί της από .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../14.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, φόρος ύψους 17.941,92€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 8.970,97€, ήτοι συνολικό ποσό 26.912,89€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση φορολογητέων εκροών ύψους 74.758,00€.

Επισημαίνεται ότι επί του σώματος της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται και οι υπ' αριθ. .... & ....../14.11.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01.01.2016-31.12.2016 & 01.01.2017-31.12.2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, οι οποίες ωστόσο προσβάλλονται χωριστά, με την με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας στις .....2022, με όμοιο περιεχόμενο.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 14.11.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 587/0/06-10-2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν οι ακόλουθες εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Υποδιεύθυνσης Γ Τμήματος Γ2 Προγραμματισμού & Πληροφορικής), οι οποίες διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, λόγω αρμοδιότητας και έλαβαν αριθμό πρωτ. ....../04-10-2022:

1) Η από 23/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ....ΕΞ 2022/28-09-2022 έγγραφο,

2) Η από 23/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), η οποία διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2022/28-09-2022 έγγραφο ,

3) Η από 23/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), η οποία διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2022/28-09-2022 έγγραφο.

Αφορμή του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής είχε αποτελέσει η υπ' αρ. ΑΒΜ ΕΟΕ...../2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την περίπτωση διάπραξης εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτης με υπολογιστή κατ' εξακολούθηση.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση της ανωτέρω εισαγγελικής παραγγελίας διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα, αξιοποιώντας τα δεδομένα που άντλησε:

α) από το ηλεκτρονικό αρχείο της εταιρίας μηχανοργάνωσης «.....» με ΑΦΜ ....., που κατασχέθηκε με την υπ' αρ. .... /31.07.2018 έκθεση κατάσχεσης,

β) από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, που κατασχέθηκαν με την υπ' αρ. .... /06.07.2020 έκθεση κατάσχεσης,

γ) από τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας- Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών,

δ) από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τα πληροφοριακά συστήματα της φορολογικής διοίκησης (ΤΑΧΙΣ, ΕΛΕΝΧΙΣ).

Από την επεξεργασία των προαναφερθέντων στοιχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, η οποία διατηρούσε καφετέρια επί της οδού ..... στην Έδεσσα, στα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018 με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης «.....» απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων (σε αξία και σε ποσότητα) των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του μηχανισμού με αριθμό μητρώου ΕΝΥ – ....., αποκρύπτοντας φορολογητέες εκροές κατά τα υπό κρίση έτη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Μη αποδοχή οποιασδήποτε εμπλοκής της ατομικής επιχείρησής της στις φερόμενες παραβάσεις για τροποποίηση (απομείωση) των παραστατικών λιανικής πώλησης της Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ΕΝΥ.....

2) Το μοτίβο που εντοπίζεται στις παράνομες δραστηριότητες των λοιπών εταιριών ουδεμία σχέση έχει ούτε και παρομοιάζει με τις δραστηριότητες της επιχείρησής της. Η «πραγματογνωμοσύνη 3», που αφορά αποκλειστικά την επιχείρησή της, δεν έδειξε κάτι μεμπτό.

- 3) Το λογισμικό “Any desk” είναι ένα ευρέως διαδεδομένο πρόγραμμα απομακρυσμένης πρόσβασης σε Η/Υ και χρησιμοποιούνται από την εταιρεία μηχανοργάνωσης για λόγους τεχνικής υποστήριξης.
- 4) Οι καταχωρίσεις στο αρχείο excel στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος, αποτελούν ανεπίσημα στοιχεία, είναι πρόχειρες και δεν αποδεικνύεται κάποιος σύνδεσμος ανάμεσα στα νούμερα αυτά και τα προγράμματα παραποίησης των φορολογικών στοιχείων, που ανέδειξε η πραγματογνωμοσύνη.
- 5) Η καταστροφή του σκληρού δίσκου δεν οφείλεται στην πυρκαγιά, που έλαβε χώρα το 2016, αλλά σε αιφνίδιο γεγονός. Το ότι ανευρέθηκαν από τον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία cxtx, οφείλεται στο ότι αυτά βρισκόνταν στην μνήμη της φορολογικής μηχανής.
- 6) Η αναφορά της φορολογικής αρχής στο «είδος 24» και στην «διπλή απόδειξη» δεν γίνεται κατανοητή και ως εκ τούτου δεν υπάρχει δυνατότητα αντίκρουσης των εν λόγω αιτιάσεων.
- 7) Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στα υπό κρίση έτη.

### **Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».*

**Επειδή** στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: *«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... 3. Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».*

**Επειδή** στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: *«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη*

σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις .... 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

**Επειδή** στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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. ...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** στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «*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.....*»

**Επειδή** στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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».*

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αποδείχθηκε από την φορολογική αρχή οποιαδήποτε εμπλοκή ή ανάμειξη της επιχείρησής της στον μηχανισμό παραποίησης και απομείωσης των εσόδων, καθώς και ότι το πόρισμα του ελέγχου στηρίχθηκε εξολοκλήρου στην επεξεργασία στοιχείων που κατασχέθηκαν από την εταιρία μηχανοργάνωσης «.....».

**Επειδή** σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 14.11.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, στην οποία προέβη η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης «.....» με ΑΦΜ ....., παραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ΕΝΥ ..... Ειδικότερα τροποποιούσε, απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) κατά την περίοδο 2016-2018 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προέκυψαν αριθμητικά δεδομένα καταχωμένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για την προσφεύγουσα. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής

τροποποιημένων στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, στην στήλη «ZLALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας.

Επιπλέον, από τα κατασχεθέντα αρχεία προέκυψε ότι η εταιρία μηχανοργάνωσης «.....» παρακολουθούσε την διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των απομειωμένων εσόδων της προσφεύγουσας (BOS μείον ZCALC- αποκρυσταλλωμένα φορολογητέα ύλη) και επ' αυτής υπολόγιζε την αμοιβή της σε ποσοστό 4% για την παρασχεθείσα υπηρεσία απόκρυψης εσόδων.

**Επειδή** η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που φέρει, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εσφαλμένως συνδέει την ίδια με τις λοιπές ελεγχόμενες επιχειρήσεις που αναφέρονται στην εν λόγω πραγματογνωμοσύνη πλην της εταιρείας μηχανογράφησης. Ο έλεγχος στηρίχθηκε στην υπ' αριθ. ..../3-γ' Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης και χρησιμοποίησε ως στοιχεία μόνο τα δεδομένα που προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά προγράμματα που διέθετε και είχε χρησιμοποιήσει η εταιρεία μηχανογράφησης ούτε τόσο στο στάδιο της επεξεργασίας των στοιχείων, ούτε κατά την διαπίστωση των παραβάσεων, ο έλεγχος δεν συνέδεσε οποιαδήποτε τρίτη επιχείρηση πλην της εταιρείας μηχανογράφησης με την επιχείρηση της προσφεύγουσας.

**Επειδή** τα προγράμματα που ανευρέθησαν, στο πλαίσιο της υπ' αριθ. 3022/21/7450-α Έκθεσης Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, και συγκεκριμένα το «iso.exe» διαπιστώθηκε ότι έχει παρόμοια λειτουργία με το «Zcalc» και συγκεκριμένα δημιουργούσε το αρχείο «z2data.dat» που έχει ευρύτερες δυνατότητες, πέραν της εκτύπωσης των Ζ, σε συνδυασμό με τα προγράμματα που είχε στην κατοχή της η εταιρεία μηχανογράφησης και ειδικά με το πρόγραμμα «Zixer24.exe».

Επίσης, στην ίδια Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης γίνεται αναφορά ότι ανευρέθη φάκελος με την ονομασία «nksoft» που περιέχει αρχεία συστήματος παραγγελιοληψίας. Στην υπ' αριθ. 3022/21/5728/3-γ' Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης (κεφάλαιο Ζ1.2) έχει γίνει αναλυτική περιγραφή του τρόπου με τον οποίο το σύστημα παραγγελιοληψίας λειτουργεί και της χρησιμότητας κάθε προγράμματος αυτού, μέρος του οποίου είναι και το «BOS» .

**Επειδή** όσον αφορά στην αιτίαση της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι τα φύλλα excel στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος και τα οποία αποτελούν ανεπίσημα αρχεία με πρόχειρες καταχωρήσεις, αντιτείνεται ότι τα νούμερα αυτά που παρακολουθούσε ο μηχανογράφος προκύπτουν από συλλογή των πραγματικών πωλήσεων της επιχείρησης. Άλλωστε, προέκυψε απόλυτη συμφωνία μεταξύ των ανεπισήμων στοιχείων (δεδομένα στην στήλη «ZCAL») που παρακολουθούσε ο μηχανογράφος με τα καταχωρηθέντα έσοδα στα βιβλία της επιχείρησης. Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει λόγος συστηματικής καταγραφής από μεριάς του μηχανογράφου των δεδομένων των πωλήσεων της

επιχείρησης, καθώς αυτό δεν συνάδει με την συνήθη δραστηριότητά του, όπως επίσης, γινόταν καταγραφή μόνο από τον ΦΗΜ που απομείωνε. Γι αυτό δεν υπάρχουν καταγραφές οικονομικών δεδομένων από τον δεύτερο ΦΗΜ με αρ. μητρώου ....., που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα επιχείρηση, και για τον οποίο βρέθηκαν καταχωρημένα έσοδα στα βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εμπλοκής της στις παραβάσεις τροποποίησης (απομείωσης) των παραστατικών λιανικής πώλησης, και μη στοιχειοθέτησης εκ μέρους της φορολογικής αρχής αυτών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί απώλειας των λογιστικών αρχείων συνεπεία αιφνίδιου γεγονότος- ανωτέρα βίας, αφορά την παράβαση ύψους 2.500,00€, που της επιβλήθηκε με την υπ' αριθ. ....../05.10.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) με αρ. μητρώου ΕΝΥ .....

**Επειδή** η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου προσβλήθηκε με την με αρ. πρωτ. ....../07.11.2022 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η με αρ. ....../06.03.2023 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίφθηκε στο πλαίσιο εξέτασης της προαναφερθείσας προσφυγής και ως εκ τούτου κρίνεται ότι προβάλλεται εκ νέου αλυσιτελώς.

### **Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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**, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (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**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα

περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. ...».

**Επειδή** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή**, στο άρθρο 21§1 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**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα διατείνεται ότι ο φορολογικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας μη νόμιμα και εντελώς αναιτιολόγητα, προέβη σε συμπεράσματα και καταλογισμό φόρου, χωρίς να παραθέσει καμία αιτιολογία και κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την κρίση του, αντιγράφοντας, χωρίς κανέναν επανέλεγχο και θεωρώντας ως αληθή τα όσα αναγράφονται στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου που διεξήχθη από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 παραπιοούσε, επεμβαίνοντας στην λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αρ. μητρώου ΕΝΥ..... που χρησιμοποιούσε, απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ΕΝΥ..... για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 §2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Η ανωτέρω παράβαση είχε ως άμεση συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέων εσόδων, μέσω της μείωσης των δεδομένων των στοιχείων λιανικής πώλησης των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του ανωτέρω ΦΗΜ, και την υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016, 01/01/2017 – 31/12/2017 και 01/01/2018 – 31/12/2018.

Η αξία της μείωσης των φορολογητέων εκροών ανά τρίμηνο της υπό κρίση φορολογικής περιόδου προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

- **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2018 – 31/12/2018**

<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΧΡΗΣΗΣ 2018</b>		
<b>2018</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ</b>	<b>ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ 24%</b>
1 ΤΡΙΜ	38.386,85 €	9.212,84 €
2 ΤΡΙΜ	36.371,15 €	8.729,08 €
3 ΤΡΙΜ	-	-
4 ΤΡΙΜ	-	-
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>74.758,00 €</b>	<b>17.941,92 €</b>

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές εκάστου τριμήνου της υπό κρίση φορολογικής περιόδου την αξία της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης και καταλόγησε το φόρο εκροών που αναλογεί. Περαιτέρω, την 21.10.2022 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό ...../20-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, με το οποίο καλούνταν να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, εμμένοντας στις αρχικές της διαπιστώσεις.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου, αλλά ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί προσδιορισμού του Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους. Οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14.11.2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από ακυρότητα λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της από .....2022 και με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ....

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

Υπ' αριθ. ....../14.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος προστιθέμενης αξίας	17.941,92
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> Ν. 4174/13	8.970,97
<b>Σύνολο</b>	<b>26.912,89€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013*

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.