



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 894

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./13.11.2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ν.4308/2014 και ν.4174/2013 (άρθρο 54) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016,

- β) της υπ' αριθ./13.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016,
- γ) της υπ' αριθ./13.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2016,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./13.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ν.4308/2014 και ν.4174/2013 (άρθρο 54), την υπ' αριθ./13.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αριθ./13.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./13.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 3.000,00€, λόγω α) έκδοσης πενήντα μίας χιλιάδων πεντακοσίων ογδόντα οκτώ (-51.588-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), παρακάμπτοντας τον εν χρήσει με αριθ. μητρώου φορολογικό μηχανισμό ο οποίος δεν πληρούσε τις οριζόμενες από την ΠΟΛ.1220/2012 Α.Υ.Ο. τεχνικές προδιαγραφές, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 8 του ν.4308/2014, που επισύρει την επιβολή του προβλεπόμενου από την περ. ια' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την περ. στ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου προστίμου ποσού 500,00€ και β) μη διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (α και ε.txt) των ανωτέρω εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 του ν.4308/2014 και 13 του ν.4174/2013, που επισύρει την επιβολή του προβλεπόμενου από την περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου προστίμου ποσού 2.500,00€.

Με την υπ' αριθ./13.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 42.574,36€ πλέον προστίμου άρθρου 58

ν.4174/2013 ποσού 21.287,18€, ήτοι συνολικό ποσό 63.861,54€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών της, με την προσθήκη της αξίας των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συνολικού ποσού 231.905,82€, που δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, ως αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Με την υπ' αριθ./13.11..2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος 55.347,68€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 27.673,84€, ήτοι συνολικό ποσό 83.021,52€, λόγω μη απόδοσης του αναλογούντος ΦΠΑ των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συνολικού ποσού 231.905,82€ πλέον ΦΠΑ 55.347,68€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 13/11/2018 εκθέσεων ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./....04.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 13, 23 και 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Μη προσήκουσα διενέργεια του φορολογικού ελέγχου (ουσιώδης τύπος της διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου). Μη συνδρομή των προϋποθέσεων για προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
2. Εσφαλμένο το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η επιχείρηση εφάρμοσε μεθόδους παράκαμψης του εγκατεστημένου φορολογικού μηχανισμού επί τω τέλει της φοροδιαφυγής.
3. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης. Επιχειρηματικές κινήσεις είχαν επίπτωση στην δηλωθείσα φορολογητέα ύλη (πολιτική προσφορών).

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή

οποιοδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 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. 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: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1036/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.06.2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) ορίζεται ότι: «Α. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ... Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του προγράμματος, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις

ελεγκτικές διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου... υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το φορολογικό αντικείμενο συνολικά, εξεταζόμενης της δυνατότητας αναγωγής των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό... Κατά την κρίση του ελεγκτή, μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης...Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ν.4308/2014... 4) Να ελεγχθεί εάν τα στοιχεία λιανικής πώλησης (αποδείξεις λιανικής πώλησης ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών), η έκδοση των οποίων προβλέπεται από το άρθρο 12 του ν.4308/2014 εκδόθηκαν με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/1988, ...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...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 εμπειριστатωμένα 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 13/11/2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι για την εξακρίβωση της φορολογικής συμμόρφωσης και τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1036/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/2015 και ουδόλως εφαρμόστηκε οιαδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου που προβλέπονται από το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή επέκτεινε τις ελεγκτικές διαδικασίες και διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, ήτοι τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας, έτσι ώστε να διακριβωθούν υφιστάμενες φορολογικές παραβάσεις και να εκτιμηθεί το ύψος της αποκρυβείσας ύλης, με αναγωγή των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε η έκδοση 51.588 ΑΛΠ μέσω παράκαμψης του πιστοποιημένου λογισμικού του εν χρήσει φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου και η μη διαφύλαξη των αντίστοιχων ηλεκτρονικών αρχείων, η δε αποκρυβείσα αξία προσδιορίσθηκε κατά εφαρμογή παραδεκτών μεθόδων και τεχνικών της ελεγκτικής, στατιστικής και οικονομικής επιστήμης, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, στο ποσό των 231.905,82€ πλέον ΦΠΑ 55.347,68€. Επομένως, η ελεγκτική αρχή διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαδικασίες σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από το άρθρο 23 του ν.4174/2013 διατάξεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 13, 23 και 28 του ν.4174/2013, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το 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... 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης... 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 το άρθρο 1 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών... 5. Οι επιτηδευματίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), που εκδίδουν τα στοιχεία του Κώδικα αυτού με μηχανογραφικό τρόπο, μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή υποχρεούνται για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων

αυτών στη χρήση ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται προαιρετικά και για τα βιβλία του Κώδικα αυτού που τηρούνται με μηχανογραφικό τρόπο. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και οι ιδιότητες, τα τεχνικά χαρακτηριστικά των ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης ή άλλου τρόπου διασφάλισης των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων και των στοιχείων, το περιεχόμενο αυτών, ο χρόνος, ο τρόπος τήρησης ή έκδοσης, διαφύλαξης και αποθήκευσης τους, καθώς και τα βιβλία ή τα στοιχεία που εξαιρούνται...».

Επειδή, με το άρθρο 9^α παρ. 2 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «Όπου αναφέρεται στο νόμο αυτόν και στις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού ή στις τεχνικές προδιαγραφές η φράση "ηλεκτρονικές ταμειακές μηχανές" ή "φορολογικές ταμειακές μηχανές" νοείται η φράση "φορολογικοί μηχανισμοί". Ειδικά στις παραγράφους 1 έως 4 του άρθρου 1 νοούνται οι "φορολογικοί μηχανισμοί - φορολογικές ταμειακές μηχανές" έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών. Ως φορολογικός μηχανισμός χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα, το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση, την πιστοποίηση και διαφύλαξη στοιχείων, διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό, θύρες διασύνδεσης, καθώς και άλλα τεχνικά χαρακτηριστικά, τα οποία καθορίζονται και εξειδικεύονται κατά περίπτωση από τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές και διαθέτει άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του νόμου αυτού».

Επειδή, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων – Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά. 5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων. 5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών. 5.1.2. Οι ΦΗΜ χρησιμοποιούν ηλεκτρονική αποθήκευση εκδιδόμενων δελτίων, και θεωρούνται ΦΗΜ Αυξημένων Δυνατοτήτων (ΦΗΜ/ΑΔ). 5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.2.1. Όλα τα εκδιδόμενα δελτία (οι «Φορολογικές Αποδείξεις» και όλα τα λοιπά δελτία), που εκδίδονται από τον ΦΗΜ κατά την διάρκεια της ημέρας (από την έκδοση του αμέσως προηγούμενου «Ζ» μέχρι και την έκδοση του επόμενου «Ζ»), εγγράφονται σε Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων - ΠΜΗΑΔ. Δεν απαιτείται η εγγραφή των δελτίων «Ζ» στην ΠΜΗΑΔ. 5.2.2. Η εγγραφή στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων, γίνεται με την έκδοση κάθε παραγόμενου δελτίου. 5.2.3. Ειδικότερα όλα τα αντίγραφα δελτίων που εγγράφονται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», εγγράφονται με την χαρακτηριστική φράση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ

ΑΠΟΔΕΙΞΗ – ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ». 5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού αλγορίθμου -1. Οι πιστοποιημένες αυτές φορολογικές αποδείξεις και οι υπογραφές τους, αμέσως με την έκδοσή τους, φυλάσσονται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) με μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου ΕΛΟΤ-928. 5.2.4.1 Με αυτό τον τρόπο, για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με όλα τα στοιχεία που εκτυπώθηκαν. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : ΥΥΜΜΔΔ, όπου ΥΥ είναι το έτος, ο μήνας ΜΜ και ΔΔ η ημέρα, (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη, (δ) ο 4-ψήφιος ημερήσιος αύξων αριθμός απόδειξης και ε) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “a” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928)... 5.2.5 Παρόμοια για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με την ψηφιακή υπογραφή του. Στο αρχείο αυτό αναγράφεται μόνον η αλληλουχία των 40 δεκαεξαδικών ΕΛΟΤ-928 χαρακτήρων της αντίστοιχης ψηφιακής υπογραφής (γίνεται χρήση μόνον αριθμών και κεφαλαίων λατινικών χαρακτήρων Α...Ζ). Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “b” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.2.6 Για κάθε φορολογική απόδειξη παράγεται τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού με αναγκαία δεδομένα προς αποστολή. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “e” καθώς και το επέκταμα «.txt». 5.2.7 Το «τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού» e.txt περιλαμβάνει τα αναγκαία δεδομένα 16 πεδίων σε ΕΛΟΤ 928... Τα πεδία του αρχείου e.txt είναι μεταβλητού μήκους και διαχωριζόμενα με τον χαρακτήρα «;» (ερωτηματικό) (semicolon delimited). Στα αριθμητικά πεδία που περιέχουν ποσά (Καθ. Ποσό Α .. ΦΠΑ Δ) τα ποσά είναι με δύο δεκαδικά και το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία «.» . Δεν υπάρχουν σύμβολα διαχωρισμού χιλιάδων. Το μηδενικό ποσό παριστάνεται ως 0.00 . Η ημερομηνία και ώρα έχουν την μορφή : ΥΥΥΥΜΜΔΔΗΗmm όπου ΥΥΥΥ το έτος, ΜΜ ο μήνας, ΔΔ η ημέρα, ΗΗ η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίσματος για το ευρώ είναι το 0. Ο αριθμός Ζ είναι αυτός όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη , δηλαδή ο αριθμός Ζ της προηγούμενης ημέρας αυξημένος κατά 1. Η ΠΑΗΨΣ δεν λαμβάνει υπόψη της τα διαχωριστικά semicolon. Η κάθε γραμμή του αρχείου τελειώνει με <CR> <LF> ... Το ειδικό αυτό αρχείο ακολουθίας πεδίων, μετά την έκδοσή του Ζ, φυλάσσεται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ με μορφή

αρχείου ASCII (.txt)...5.5. «Υπογραφή» Ημερήσιων Δεδομένων και έκδοση σχετικού Δελτίου. 5.5.1. Με την έκδοση (αμέσως μετά την ολοκλήρωση) του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» τα δεδομένα των υπογραφών των φορολογικών αποδείξεων καθώς και τα δεδομένα των αρχείων _e.txt για αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ, της Εσωτερικής Προσωρινής Μνήμης Ημερήσιας Αποθήκευσης Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών στοιχείων και Δελτίων (αρχεία b.txt, e.txt), πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού standard αλγορίθμου SHA-1. Το λογισμικό του ΦΗΜ παράγει: Α) Μια γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των υπογραφών των b.txt - εκδοθέντων αποδείξεων της ημέρας, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Z», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή», αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», (γ) τα 10 ψηφία της ημερομηνίας και ώρας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : YYMMDDHHmm, όπου YY είναι το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα και mm τα λεπτά, (δ) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “c” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). Ειδικά για την περίπτωση των ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου που περιγράφεται στο άρθρο 15 του κεφαλαίου αυτού, το τμήμα (α) του ονόματος αποτελείται από τα 2 γράμματα έγκρισης + αριθμός θέσης εκμεταλλευτή (1 ψηφίο) +8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. Β) Μια δεύτερη γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των e.txt αρχείων, αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη. 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 “d” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.5.2. Ο ειδικός αριθμός - «υπογραφής» που δημιουργήθηκε μετά την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» και την εγγραφή των σχετικών δεδομένων στη φορολογική μνήμη, εγγράφεται σαν ιδιαίτερη εγγραφή στη Φορολογική Μνήμη, μαζί με την ημερομηνία και ώρα, και εκτυπώνεται σε ειδικό δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων - δελτίων, στο οποίο εκτός του ίδιου του αριθμού, περιλαμβάνει τα στοιχεία του κατόχου της ΦΤΜ, τη χαρακτηριστική ένδειξη «Δελτίο ΥΠΟΓΡΑΦΗΣ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ» την ημερομηνία και ώρα καθώς και τον Αρ. Μητρώου του ΦΗΜ. 5.5.3. Το Δελτίο Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, εκδίδεται αυτομάτως, (χωρίς την παρέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο του χειριστή του ΦΗΜ), με την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα αυτής της εκτύπωσης και δεν αποθηκεύεται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.5.4 Όλες οι Φορολογικές Αποδείξεις της ημέρας και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt,

d.txt αρχεία) μεταφέρονται στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει και το οποίο περιγράφεται στην συνέχεια στην παρ. 5.7.1...5.6. Ημερήσια Ηλεκτρονική Μεταφορά Δελτίων... 5.6.1.1. Μετά την έκδοση του Δελτίου Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, με κατάλληλους χειρισμούς, γίνεται η μεταφορά των παραχθέντων αρχείων των Φορολογικών Αποδείξεων της ημέρας και ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) για μόνιμη αποθήκευση και διαφύλαξη (όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ) σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό ηλεκτρονικό, μαγνητικό ή οπτικό μέσο (διασυνδεδεμένο εξωτερικά ή και εμβυσατούμενο - αποσπώμενο του ΦΗΜ)...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 13/11/2018 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΕΛΠ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./....04.2018 εντολής, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ 1036/2017 και 1124/2015 για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα, λειτουργεί με τη μορφή της ομόρρυθμης εταιρείας και έχει αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών γευμάτων από ψητοπωλείο ταχείας εξυπηρέτησης. Αιτία έκδοσης της ανωτέρω εντολής ελέγχου ήταν η από 26/03/2018 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της ίδιας

Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αριθ./....02.2018 εντολής ελέγχου που εκδόθηκε για τον έλεγχο της επιστροφής εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσού 56.562,19€. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και του τηρηθέντος γενικού ημερολογίου της επιχείρησης στη χρήση 2016 διαπιστώθηκε μεγάλη μείωση του μικτού περιθωρίου κέρδους (ποσοστού αγορών αναλωσίμων επί των συνολικών πωλήσεων) τόσο σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, όσο και σε σχέση με το α' 4μηνο του έτους. Συγκεκριμένα, το ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους διαμορφώνεται κατά τους μήνες του φορολογικού έτους 2016 ως εξής: Ιανουάριος 62%, Φεβρουάριο 57%, Μάρτιο 59%, Απρίλιο 60%, Μαΐο 44%, Ιούνιο 19%, Ιούλιο 8%, Αύγουστο -16%, Σεπτέμβριο 2%, Οκτώβριο 23%, Νοέμβριο 19% και Δεκέμβριο 17%.

Εξαιτίας της ανωτέρω διαφοροποίησης διενεργήθηκε επαλήθευση της ορθής καταχώρισης των φορολογικών στοιχείων εσόδων στα βιβλία της επιχείρησης. Ζητήθηκαν από την επιχείρηση τα φορολογικά στοιχεία εσόδων των μηνών Ιουνίου και Σεπτεμβρίου 2016 καθώς και τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού με αρ. που χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση από 13/05/2016 και μέχρι το τέλος της χρήσης. Παραλήφθηκαν την 21/03/2018 από συνεργαζόμενο λογιστή της επιχείρησης αναφορές ταμείου με αρ. 20 έως 49 μηνός Ιουνίου 2016 και 112 έως 142 μηνός Σεπτεμβρίου 2016, καθώς και οπτικός δίσκος με 284 φακέλους με τίτλο «..... BBbox -a, b text Files». Από τον έλεγχο των παραληφθέντων αναφορών ταμείου διαπιστώθηκε, αρχικά, η ανακριβής καταχώριση συνολικής αξίας λιανικών πωλήσεων κατά τον μήνα Ιούνιο ποσού 45.878,35€ και κατά το μήνα Σεπτέμβριο ποσού 39.095,96€. Κατόπιν της έκδοσης της νεώτερης εντολής ελέγχου και των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν στο υπό κρίση φορολογικό έτος διαπιστώθηκε η ύπαρξη δυο τύπων αναφορών ταμείου από τον εν χρήσει ΦΗΜ, η ύπαρξη τριών διαφορετικών σειρών (α/α) αποδείξεων στα σημανθέντα αρχεία a.txt του φορολογικού μηχανισμού, η μείωση του αριθμού των εκδοθεισών αποδείξεων από τους δυο φορολογικούς μηχανισμούς στο β' δεκαπενθήμερο του Μαΐου και στο σύνολο του έτους, η αναντιστοιχία μεταξύ της μεταβολής των αγορών τροφίμων και των λιανικών πωλήσεων στους μήνες Απρίλιο και Σεπτέμβριο, καθώς και η αναντιστοιχία μεταξύ της αγορασθείσας ποσότητας κρέατος στο μήνα Σεπτέμβριο και της αντίστοιχης ποσότητας που προκύπτει από τις χρεώσεις των σημανθέντων φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα, ο με αρ. φορολογικός μηχανισμός χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση από την 13.05.2016 και έως το τέλος του έτους. Αρχικά, προσκομίστηκαν την 21.03.2018 αναφορές ταμείου για τις λιανικές πωλήσεις των μηνών Ιουνίου και Σεπτεμβρίου, οι οποίες έχουν μεγάλες διαφορές ως προς την καθαρή και συνολική αξία των λιανικών πωλήσεων σε σχέση με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στο γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης. Με την πρόσκληση με αρ. πρωτ./22.03.2018 ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα οι πρωτότυπες αναφορές ταμείου για τους μήνες Απρίλιο, Μάιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο. Από την προσφεύγουσα προσκομίστηκαν την 28.03.2018

αναφορές ταμείου για τους ανωτέρω μήνες (πλην τεσσάρων (4) αναφορών) καθώς και νέες αναφορές ταμείου για τους μήνες Ιούνιο και Σεπτέμβριο, η αξία των οποίων συμφωνεί (εκτός από δυο (2) περιπτώσεις) με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης. Το σύνολο των ανωτέρω αναφορών ταμείου μαζί με τις αναφορές των μηνών Ιουνίου και Σεπτεμβρίου που παραλήφθηκαν την 21.03.2018 κατασχέθηκαν με την με αρ. 9/2018 έκθεση κατάσχεσης της φορολογικής αρχής. Επί της έκθεσης κατάσχεσης, που υπογράφεται από το διαχειριστή της ελεγχόμενης, επισημαίνεται από τον τελευταίο ότι οι αρχικές αναφορές ταμείου, παρατύπως εκδόθηκαν από τον τεχνικό, τις οποίες δεν αναγνωρίζει επιχείρηση και για τον λόγο αυτό προσκομίζει τις πραγματικές για το ίδιο χρονικό διάστημα. Από την αντιπαραβολή των κατασχεθεισών αναφορών ταμείου στους μήνες Ιούνιο και Σεπτέμβριο (οι οποίες εφεξής θα αναφέρονται ως "επίσημες") με αυτές που παραλήφθηκαν αρχικά την 21.03.2018 (οι οποίες εφεξής θα αναφέρονται ως "ανεπίσημες") διαπιστώθηκε ότι οι "επίσημες" όσο και οι "ανεπίσημες" αναφορές ταμείου φέρουν τον ίδιο αύξοντα αριθμό και την ίδια ημερομηνία και ώρα έκδοσης. Οι "επίσημες" αναφορές διαφέρουν με τις αντίστοιχες "ανεπίσημες" ως προς το πλήθος και την αξία των εκδοθεισών αποδείξεων, καθώς και στο λεκτικό τους.

Κατόπιν των ανωτέρω πλημμελειών διενεργήθηκε έλεγχος στο σύνολο των αρχείων του εν λόγω φορολογικού μηχανισμού και διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν συνολικά 237 αναφορές ταμείου στην ελεγχόμενη χρήση, έλαβαν σήμανση συνολικά 65.819 φορολογικά στοιχεία και το τελευταίο εκδοθέν στοιχείο είναι η Απόδειξη Λιανικής Πώλησης με αρ. 64990/31.12.2016 και αύξοντα αριθμό σήμανσης 65.820. Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που σημάνθηκαν (65.059 στοιχεία από σύνολο 65.819) είναι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης με συνεχόμενη αρίθμηση από 1 έως 64.990. Πρόκειται για την συνεχόμενη αρίθμηση που φέρουν οι "επίσημες" αναφορές ταμείου και εφεξής θα αποκαλείται ως σειρά "α". Η διαφορά μεταξύ του πλήθους των αποδείξεων της σειράς (65.059) και του αριθμού της τελευταίας εκδοθείσας (64.990) οφείλεται σε 178 αποδείξεις λιανικής πώλησης της "α" σειράς που εκδόθηκαν διπλές και 109 αποδείξεις λιανικής πώλησης της "α" σειράς που δεν ανευρέθηκαν. Επίσης, εντοπίστηκαν συνολικά τριάντα έξι (36) αποδείξεις λιανικής πώλησης με σειρά αρίθμησης διαφορετική της σειράς "α" στο χρονικό διάστημα από 13.05.2016 έως 17.05.2016. Η αρίθμηση της συγκεκριμένης σειράς (βάσει των στοιχείων που έλαβαν σήμανση και βρέθηκαν στα αρχεία του μηχανισμού) αρχίζει από το νο 14/13.05.2016 και τελειώνει στο νο. 1358/17.05.2016 και οι αποδείξεις αυτές εφεξής θα αποκαλούνται σειρά "β". Επιπλέον, εντοπίστηκαν συνολικά εξακόσιες ογδόντα δυο (682) αποδείξεις λιανικής πώλησης με σειρά αρίθμησης διαφορετική της σειράς "α" στο χρονικό διάστημα από 18.05.2016 έως 21.09.2016. Η αρίθμηση της συγκεκριμένης σειράς (βάσει των στοιχείων που έλαβαν σήμανση και βρέθηκαν στα αρχεία του μηχανισμού) αρχίζει από το νο. 21/18.05.2016 και τελειώνει στο νο. 50896/21.09.2016 και οι αποδείξεις αυτές εφεξής θα αποκαλούνται σειρά "γ". Ο αύξων αριθμός που φέρουν συμπεριλαμβάνεται στην συνεχόμενη αρίθμηση της δεύτερης σειράς αποδείξεων των "ανεπίσημων" αναφορών ταμείου Ιουνίου και Σεπτεμβρίου 2016 που προσκομίστηκαν την

21.03.2018 καθώς και της "ανεπίσημης" αναφοράς της 13.08.2016. Επιπρόσθετα, εντοπίστηκαν συνολικά τριάντα δυο (32) αποδείξεις λιανικής πώλησης με σειρά αρίθμησης διαφορετική της σειράς "α" στο χρονικό διάστημα από 13.05.2016 έως 16.12.2016. Η αρίθμηση της συγκεκριμένης σειράς (βάσει των στοιχείων που έλαβαν σήμανση και βρέθηκαν στα αρχεία του μηχανισμού) αρχίζει από το νο 4/13.05.2016 και τελειώνει στο νο. 1309/16.12.2016 και πρόκειται για αποδείξεις λιανικής πώλησης μηδενικής αξίας που εκδόθηκαν δωρεάν και αφορούν στη πλειονότητα των περιπτώσεων την αυτοπαράδοση νερού στο προσωπικό. Στους φορολογικούς μηχανισμούς αυτού του τύπου, ο έλεγχος του αθροίσματος της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανά ημέρα διασφαλίζεται από τη δημιουργία των αρχείων e.txt και s.txt, τα οποία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1220/2012, πρέπει να περιέχουν ποσά ίδια με τα αντίστοιχα των αρχείων a.txt. Σημειώνεται ότι για κάθε αρχείο a.txt (που είναι το περιεχόμενο κάθε μεμονωμένης απόδειξης) παράγεται ένα αρχείο e.txt και το σύνολο αυτών περιλαμβάνεται ανά ημέρα στο ημερήσιο αρχείο s.txt και συνεπώς ο έλεγχος της συνολικής αξίας των ημερήσιων πωλήσεων είναι ευχερής μέσω της επεξεργασίας τους με χρήση υπολογιστικών φύλλων (π.χ. excel). Ωστόσο, τα αρχεία e.txt και s.txt του με αρ. φορολογικού μηχανισμού έχουν μηδενικά ποσά κατά παράβαση της ΠΟΛ 1220/2012 ΑΥΟ. Από την επεξεργασία των προαναφερθέντων ηλεκτρονικών αρχείων προέκυψε ότι η αξία των 178 διπλών αποδείξεων της σειράς "α" που έλαβαν σήμανση από το φορολογικό μηχανισμό δεν προσμετρήθηκαν στη συνολική αξία των "επίσημων" αναφορών ταμείου, στις ημέρες στις οποίες λείπουν οι 109 ΑΛΠ της συνεχόμενης αρίθμησης της "α" σειράς η συνολική αξία των "επίσημων" αναφορών ταμείου είναι πάντοτε μεγαλύτερη από το άθροισμα της αξίας των αρχείων a.txt, δηλαδή των ΑΛΠ που έλαβαν σήμανση από το φορολογικό μηχανισμό, η αξία των ΑΛΠ των σειρών "β" και "γ" δεν συμπεριλαμβάνεται σε καμία ημέρα στα σύνολα των "επίσημων" αναφορών ταμείου μολονότι οι 682 ΑΛΠ της "γ" σειράς σημάνθηκαν και περιλαμβάνονται στα δημιουργηθέντα αρχεία a.txt. Συμπερασματικά, οι "επίσημες" αναφορές ταμείου που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης συμφωνούν με τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού μόνο στις ημέρες στις οποίες δεν λείπουν αποδείξεις της σειράς "α" και εφόσον εξαιρεθεί η αξία των διπλών αποδείξεων της σειράς "α" και η αξία των αποδείξεων των σειρών "β" και "γ".

Από τη στατιστική επεξεργασία και ανάλυση των δεδομένων προέκυψε ότι οι πωλήσεις της προσφεύγουσας μειώνονται σημαντικά στο χρονικό διάστημα Μαΐου - Δεκεμβρίου σε σχέση με το α' τετράμηνο του έτους, με αποτέλεσμα το μικτό περιθώριο ανά μήνα να μειωθεί από 60% το α' τετράμηνο σε 9% το 8μηνο Μαΐου - Δεκεμβρίου, δίχως να συνοδεύεται από ανάλογη μείωση των αγορών τροφίμων. Συγκεκριμένα, από την σύγκριση των δεδομένων των δυο φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν στο έτος 2016 προκύπτει ότι για τον ΦΗΜ, που χρησιμοποιήθηκε το διάστημα 02/01/2016 – 12/05/2016, ο μέσος όρος εκδοθεισών αποδείξεων ανά ημέρα είναι 670 με μέσο έσοδο ανά απόδειξη 5,85€ ενώ για τον ΦΗΜ, που χρησιμοποιήθηκε το διάστημα 13/05/2016 – 31/12/2016, ο μέσος όρος εκδοθεισών αποδείξεων

ανά ημέρα είναι 280 με μέσο έσοδο ανά απόδειξη 6,83€. Η ανωτέρω μείωση δεν δύναται να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα μιας ενδεχόμενης εποχικότητας, καθώς αυτό δεν προκύπτει από τα δεδομένα των πωλήσεων των αντίστοιχων μηνών στα προηγούμενα έτη. Επιπλέον, η ίδια απόκλιση στον αριθμό των αποδείξεων ανά ημέρα παρατηρείται και στο Μάιο, μήνα στον οποίο χρησιμοποιήθηκαν και οι δυο μηχανισμοί, όπου παρατηρείται ότι για τον ΦΗΜ, στο διάστημα 02/05/2016 – 12/05/2016, ο μέσος όρος εκδοθεισών αποδείξεων ανά ημέρα είναι 672 με μέσο έσοδο ανά απόδειξη 6,05€ ενώ για τον ΦΗΜ, στο διάστημα 13/05/2016 – 31/05/2016, ο μέσος όρος εκδοθεισών αποδείξεων ανά ημέρα είναι 292 με μέσο έσοδο ανά απόδειξη 7,21€.

Επίσης, διενεργήθηκε συγκριτική ανάλυση αγορών – πωλήσεων με βάση τα δεδομένα των μηνών Απριλίου και Σεπτεμβρίου και διαπιστώθηκε ότι μολονότι οι αγορές σε σουβλάκι χοιρινό και κοτόπουλο είναι αυξημένες σε ποσοτική βάση κατά 37% και 33% αντιστοίχως, η αξία των εκδοθεισών αποδείξεων είναι μειωμένη κατά 49% και το πλήθος αυτών κατά 57% δεδομένου ότι το κόστος αγοράς τους αποτελεί σχεδόν το ήμισυ του συνολικού κόστους αγοράς τροφίμων και λοιπών αναλωσίμων και το μικτό περιθώριο κέρδους ανά σουβλάκι, σύμφωνα με τα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης, είναι άνω του 65%. Περαιτέρω, από την επεξεργασία των αρχείων a.txt του φορολογικού μηχανισμού του μηνός Σεπτεμβρίου, καίτοι η προμήθεια των βασικών ειδών πώλησης (σουβλακίου χοιρινού και κοτόπουλου) πραγματοποιείται σε καθημερινή βάση, προκύπτει ότι χρεώθηκαν συνολικά 23.560 τεμάχια, που δεδομένου ότι το βάρος κάθε τεμαχίου σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο της προσφεύγουσας είναι 80 γραμμάρια, αντιστοιχούν σε 1.884 κιλά κρέατος ενώ οι αγορές τον ίδιο μήνα ανήλθαν σε 4.360 κιλά κρέατος. Από τα παραπάνω προκύπτει εμφανώς η δυσαναλογία αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων και η μείωση των εκδοθεισών αποδείξεων και της αξίας αυτών από την αλλαγή του φορολογικού μηχανισμού.

Εκ των ανωτέρω ευρημάτων διαφαίνεται η συστηματική έκδοση από την προσφεύγουσα αποδείξεων λιανικής πώλησης κατά παράκαμψη του με αρ φορολογικού μηχανισμού στο χρονικό διάστημα 13/05/2016 – 21/09/2016 με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Από την ανάλυση των Α.Λ.Π που σημάνθηκαν από τον με αρ. φορολογικό μηχανισμό, σύμφωνα με τις αρχές και μεθόδους της στατιστικής και οικονομικής επιστήμης, προκύπτει ότι οι 682 Α.Λ.Π. της σειράς "γ" στατιστικά προέρχονται από τον ίδιο πληθυσμό των 64.881 Α.Λ.Π. της σειράς "α" που σημάνθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό, δηλαδή πρόκειται για αποδείξεις λιανικής πώλησης της προσφεύγουσας που έλαβαν σήμανση από τον φορολογικό μηχανισμό αλλά προέρχονται από αρίθμηση διαφορετικής σειράς από εκείνη των αποδείξεων που συμπεριλήφθηκαν στις "επίσημες" αναφορές ταμείου. Η δε μέση αξία των εκδοθεισών αποδείξεων των μηνών Ιουνίου και Σεπτεμβρίου, της σειράς "α" είναι 6,69€, ήτοι σημαντικά υψηλότερη από τη μέση αξία των αποδείξεων του προηγούμενου φορολογικού μηχανισμού (5,85€), η μέση αξία των αποδείξεων της σειράς "γ" είναι 5,47€, ήτοι ελαφρώς χαμηλότερη από τη μέση αξία των

αποδείξεων του προηγούμενου φορολογικού μηχανισμού και η συνολική μέση αξία των αποδείξεων και των δυο σειρών (5,97€) προσεγγίζει εκείνη των αποδείξεων του προηγούμενου φορολογικού μηχανισμού.

Προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία των λιανικών πωλήσεων, η ελεγκτική αρχή υπολόγισε την αξία των Α.Λ.Π της "α" σειράς με βάση τα δεδομένα των "επίσημων" αναφορών ταμείου, το πλήθος και την αξία των Α.Λ.Π. των σειρών "β" και "γ" τους για τους μήνες Ιούνιο και Σεπτέμβριο με βάση τα δεδομένα των "ανεπίσημων" αναφορών ταμείου και για το υπόλοιπο χρονικό διάστημα προσδιόρισε το μεν πλήθος των εκδοθέντων στοιχείων με βάση την αρίθμηση του τελευταίου σημανθέντος στοιχείου, την δε αξία με βάση τη μέση αξία της σειράς "γ" βάσει των ανεπίσημων αναφορών στους μήνες Ιούνιο και Σεπτέμβριο που ανήλθε σε 5,47€. Συνεπώς, από τη σειρά "β" σημάνθηκαν συνολικά 36 φορολογικά στοιχεία από 13.05.2016 έως 17.05.2016, από το Νο14 έως το Νο 1358, αξίας 275,06€ ενώ δεν σημάνθηκαν 1.322 αποδείξεις με μέση αξία ανά απόδειξη 5,47€ και συνολικής αξίας 7.231,34€, ήτοι συνολικής αξίας σειράς "β" 7.506,40€. Επίσης, από τη σειρά "γ" σημάνθηκαν συνολικά 682 φορολογικά στοιχεία από 18.05.2016 έως 21.09.2016, από το Νο21 έως το Νο 50896, αξίας 4.587,21€ ενώ δεν σημάνθηκαν 50266 αποδείξεις με μέση αξία ανά απόδειξη 5,47€ και συνολικής αξίας 275.159,89€, ήτοι συνολικής αξίας σειράς "β" 279.747,10€. Επομένως, η συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία ανέρχεται σε 287.253,50€ ήτοι καθαρής αξίας 231.905,82€ πλέον ΦΠΑ 55.347,68€.

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, η απόδοση ευθύνης για την προβληματική λειτουργία του επίμαχου φορολογικού μηχανισμού σε τεχνικά ζητήματα, τα οποία αδυνατεί να εξηγήσει επαρκώς ο προμηθευτής του μηχανισμού, καθώς και στην απειρία των χειριστών του θα μπορούσε να γίνει αποδεκτός αν τα ανωτέρω προβλήματα περιορίζονταν στην έκδοση μικρού αριθμού διπλών αποδείξεων ή την μη σήμανση επίσης μικρού αριθμού αποδείξεων, όχι όμως στην προκειμένη περίπτωση που παρήχθησαν δύο τύποι αναφορών ταμείου κατά πάγια τεχνική δυνατότητα, με διαφορετικές σειρές αποδείξεων και διπλάσια αξία πωλήσεων (την ίδια στιγμή που οι επίσημες πωλήσεις της επιχείρησης σημείωναν πτώση κατά 60-65% σε σχέση με τις αμέσως προηγούμενες ημέρες). Παράλληλα, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί επιθετικής πολιτικής προσφορών καθ' όλη την περίοδο Ιουνίου – Σεπτεμβρίου 2016 και κατ' επέκταση μείωσης του μικτού περιθωρίου κέρδους.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./19.12.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:

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

Η υπ' αριθ./13.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ν.4308/2014 και ν.4174/2013 (άρθρο 54) φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	3.000,00 €
----------	------------

Η υπ' αριθ./13.11.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Κύριος Φόρος	42.574,36 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	21.287,18 €
Σύνολο για καταβολή	63.861,54 €

Η υπ' αριθ./13.11.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

Κύριος Φόρος	55.347,68 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	27.673,84 €
Σύνολο για καταβολή	83.021,52 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.