



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1604

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα τις

....., και του, ΑΦΜ, συζύγου και αναφερόμενου ως υπόχρεου στην καταλογιστική πράξη φόρου εισοδήματος, κατά: α) της υπ' αριθμ./30-03-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθμ./30-03-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 30/03/2020 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Επί της από 10/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./30-03-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 3.894,91 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.947,46 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 211,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.053,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./30-03-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.471,99 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.236,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.707,99 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 30/03/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν της από 01/08/2016 ΕΟΕ/2016 εισαγγελικής παραγγελίας διερευνήθηκε η τέλεση ή μη αυτεπαγγέλτως διωκόμενων πράξεων των αδικημάτων που προβλέπονται στο άρθρο 1 παρ.10β και 14 της ΠΝΠ 84/18-07-2015 «Επείγουσες ρυθμίσεις για τη θέσπιση περιορισμών στην ανάληψη μετρητών και τη μεταφορά κεφαλαίων και τις τροποποιήσεις των νόμων 4063/2012, 4172/2013, 4331/2015 & 4334/2015», στο ν.4174/2013 «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις» όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις», καθώς και τα άρθρα 1, 2, 3 και 45 του Ν.3691/2008 « Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις». Αναφορικά με τα αποτελέσματα των ερευνών σε επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε περιοχές αρμοδιότητας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Χανίων υποβλήθηκε δικογραφία στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης κατ' άρθρο 31 παρ. 2 του Κ.Π.Δ.

Η οικονομική Αστυνομία διερεύνησε την καταστρατήγηση των εν ισχύ κατά το έτος 2016 κεφαλαιακών περιορισμών και ενδεχομένως την πράξη φοροδιαφυγής και διαπίστωσε ότι πρόσωπα που ασκούσαν οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιούσαν συναλλαγές μέσω μηχανημάτων πληρωμής POS τα οποία είχαν εγκατασταθεί από αλλοδαπό πάροχο υπηρεσιών πληρωμών – Για την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας πραγματοποιήθηκε κατάσχεση και παράδοση την 24/08/2016 στους αστυνομικούς του Α.Τ. Βάμου Χανίων των κάτωθι: Μία τερματική συσκευή αποδοχής πληρωμών με σειριακό αριθμό με την ένδειξη «myros” και μία μαγνητική κάρτα τύπου mastercard υπ' αρ..... Με το υπ' αρ. έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας απεστάλη το ανωτέρω τερματικό στην Δ.Ε.Ε. για εξέταση, από το οποίο προέκυψε ότι μέσω της προαναφερόμενης κατασχεθείσας τερματικής συσκευής πραγματοποιήθηκαν 504 συναλλαγές, κατά το χρονικό διάστημα 20/04/2016 έως 25/04/2017, συνολικής αξίας 24.734,48 ευρώ.

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων, προκειμένου να τεκμηριωθούν τα στοιχεία των χρηματικών ποσών από το τερματικό μηχάνημα POS με εκκαθαριστή την τράπεζα, υποβλήθηκε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τη Μάλτα μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη ενδεχόμενης φοροδιαφυγής μέσω της απόκρυψης εσόδων. Ειδικότερα, ζητήθηκε η αναλυτική κίνηση των συναλλαγών που είχαν καταγραφεί στην τερματική συσκευή η οποία συνδεόταν με λογαριασμό που τηρείτο στην ανωτέρω τράπεζα της Μάλτας για το έτος 2016, η οποία κρίθηκε αναγκαία προκειμένου να γίνει αντιπαραβολή των πληρωμών από την εκκαθαρίστρια τράπεζα με τις αντίστοιχες εκδοθείσες αποδείξεις από την προσφεύγουσα για το έτος 2016. Οι φορολογικές αρχές της Μάλτας ανταποκρίθηκαν στο ανωτέρω αίτημα και, μέσω του υπ' αριθμ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2019 ΕΜΠ εγγράφου της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, απέστειλαν πληροφορίες σχετικές με τις συναλλαγές του λογαριασμού που τηρούσε στη Μάλτα η προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει αν οι συναλλαγές που καταγράφηκαν στο κατασχεμένο POS έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί, ζήτησε τα καρούλια (ρολά) από τις ταμειακές μηχανές που χρησιμοποιούσε η προσφεύγουσα, ώστε να πραγματοποιηθεί η σύγκριση των ημερήσιων αναλυτικών συναλλαγών που καταγράφηκαν στις ταμειακές μηχανές με τις συναλλαγές που απέστειλε η τράπεζα της Μάλτας. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα καρούλια των ταμειακών μηχανών που επέχουν θέση στελέχους για τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, λόγω απώλειας αυτών, όπως ισχυρίστηκε, με αποτέλεσμα να μη καταστεί εφικτός ο έλεγχος για την εξακρίβωση της δήλωσης των εσόδων που συνδέονται με το κατασχεμένο POS.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το σύνολο των καταγραφέντων συναλλαγών του POS ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας. Ειδικότερα, καθώς η προσφεύγουσα πωλούσε προϊόντα που υπάγονταν σε διάφορους συντελεστές Φ.Π.Α., υπολόγισε αναλογικά για κάθε τρίμηνο ποσοστιαία επί τοις εκατό (%) ποιες από τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές υπάγονται σε Φ.Π.Α. 13%, 6,0%, 23% και 24% αντίστοιχα, και προσδιόρισε τη διαφορά της αποκρυβείσας ύλης ως κάτωθι:

- Το συνολικό ποσό των συναλλαγών που καταγράφηκαν στο POS για το Β' τρίμηνο του 2016 ήταν 11.436,28 ευρώ. Το ανωτέρω ποσό διαμορφώθηκε με βάση τα προαναφερθέντα ποσοστά ως κάτωθι:

Τρίμηνο	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συντελ. Φ.Π.Α
Β'	11.436,28 X 11,27% = 1.288,87	1.140,59	148,28	13%
Β'	11.436,28 X 2,90% = 331,65	312,88	18,77	6,0%
Β'	11.436,28 X 85,83% = 9.815,76	7.980,29	1.835,47	23%
ΣΥΝΟΛΟ		9.433,76	2.002,51	

- Το συνολικό ποσό των συναλλαγών που καταγράφηκαν στο POS για το Γ' τρίμηνο του 2016 ήταν 13.298,10 ευρώ. Το ανωτέρω ποσό διαμορφώθηκε με βάση τα προαναφερθέντα ποσοστά ως κάτωθι:

Τρίμηνο	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συντελ. Φ.Π.Α
Γ'	13.298,10 X 2,93% = 389,64	344,81	44,83	13%
Γ'	13.298,10 X 4,05% = 538,57	508,08	30,49	6,0%
Γ'	13.298,10 X 93,02% = 12.369,89	9.975,71	2.394,17	23%
ΣΥΝΟΛΟ		10.828,60	2.469,49	

Σύνολο αποκρυβείσας ύλης: 9.433,76 + 10.828,60 = 20.262,36

Το ως άνω ποσό των 20.262,36 ευρώ καταλογίστηκε ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη με την έκδοση του υπ' αριθμ./2020 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, καθώς δε διατύπωσε εγγράφως απόψεις της εντός είκοσι (20)

ημερών από την κοινοποίηση του και ως εκ τούτου εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων οι με αριθμ./30-03-2020 και/30-03-2020 προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η χρήση του εν λόγω τερματικού δεν έγινε για λόγους φοροδιαφυγής, αλλά για λόγους διευκόλυνσης και ύπαρξης ταμειακής ρευστότητας, καθώς επίσης και ότι χρησιμοποιούσε μέρος των χρημάτων αυτών προκειμένου να πληρώνει τους προμηθευτές της. Επιπλέον, με την υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Χανίων προέκυψε η αθώωσή της για τη χρήση του επίμαχου POS.
- Ο μοναδικός και πραγματικός λόγος για τον οποίο δεν κατέστη εφικτό να προσκομισθούν τα καρούλια ΦΤΜ που επέχουν θέση στελέχους για τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, είναι επειδή τούτα φυλάσσονταν σε αποθήκη εντός του ξενοδοχείου όπου στεγάζεται η ατομική επιχείρηση, η οποία εξαιτίας ακραίων καιρικών φαινομένων πλημμύρισε. Τα επίμαχα καρούλια (ρολά) από την ταμειακή μηχανή που χρησιμοποιούσε η ατομική επιχείρηση και αφορούν στις συναλλαγές που απεικονίστηκαν στο pos με αλλοδαπό πάροχο, καταστράφηκαν ολοσχερώς, ακριβώς εξαιτίας της πλημμύρας.
- Το σύνολο των εισπραχθέντων ποσών μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτό απεικονίζεται στις αναλυτικές κινήσεις των συναλλαγών του αλλοδαπού παρόχου, έχει απεικονισθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Προς απόδειξη αυτού προσκομίζει τις ημερήσιες αναφορές Ζ, από τις οποίες προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που απεικονίζονται στην αναλυτική κίνηση των συναλλαγών που είχαν καταγραφεί στην κατασχεθείσα τερματική μηχανή η οποία συνδεόταν με λογαριασμό σε τράπεζα της Μάλτας, έχουν καταχωρεί στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης και η ίδια έχει δηλώσει τούτα νομίμως. Η επαλήθευση των ημερησίων αναλυτικών συναλλαγών των ΦΤΜ, με τις εισπράξεις μέσω pos, ήταν σε κάθε περίπτωση εφικτή και δυνατή, εκ μόνης της σύγκρισης των ημερησίων αναλυτικών συναλλαγών - δελτίου Ζ - με τις αναλυτικές και ημερήσιες συναλλαγές που απέστειλε η τράπεζα της Μάλτας.
- Ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε να αξιοποιήσει κάθε αναγκαίο στοιχείο, να προβεί σε κάθε αναγκαία διασταύρωση, κάνοντας ασφαλή χρήση και των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, προκειμένου να εξακριβώσει αν πράγματι το ποσό των 20.262,36 ευρώ που αντιστοιχεί στις κινήσεις στην αλλοδαπή τράπεζα, απεικονίζει ή όχι αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και όχι να υπολαμβάνει ότι μόνο από τα καρούλια ήταν εφικτή η επίμαχη εξακρίβωση, χάριν διενέργειας των ελεγκτικών φορολογικών επαληθεύσεων. Κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθώς και τα βιβλία προσκομίστηκαν και τα στοιχεία προσκομίστηκαν - με μόνη εξαίρεση τα καρούλια της ΦΤΜ - θα μπορούσε να είναι, ακόμη και υπό το πρίσμα μιας αυστηρής θεώρησης, ο έλεγχος της συνάφειας αγορών πωλήσεων, καθώς και ο έλεγχος των ποσοστών μικτού κέρδους της ατομικής επιχείρησης. Προς επίρρωση και απόδειξη του επίμαχου ισχυρισμού αναφέρει συγκεκριμένα ποσά απογραφών έναρξης, λήξεως εμπορευμάτων, κόστη πωληθέντων και υπολογίζει ένα ποσοστό μικτού κέρδους που ανέρχεται

στο ποσό των 21,39%.

- Το χρηματικό ποσό των 494,87 ευρώ που αφορά ποσό προμήθειας στην τράπεζα και προκύπτει άλλωστε ευκρινώς και από την αναλυτική κίνηση των συναλλαγών που ο φορολογικός έλεγχος έλαβε από την τράπεζα της Μάλτας και επεξεργάστηκε, θα έπρεπε να λειτουργήσει αφαιρετικά στο συνολικά καταλογισθέν εις βάρος της ατομικής επιχείρησης ποσό, καθώς πρόκειται για πρόδηλο έξοδο-παραγωγική δαπάνη της τελευταίας. Επομένως, οι ένδικες καταλογιστικές του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ πράξεις, πρέπει να τροποποιηθούν.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται το γεγονός ότι με την υπ' αριθμ./2019 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Χανίων προέκυψε η αθώωσή της για τη χρήση του επίμαχου POS. Ωστόσο σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016, τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης. Εν προκειμένω, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, αφενός δεν προκύπτει ότι υφίσταται αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αφετέρου η επικαλούμενη απόφαση δε θίγει τη διαδικασία του ελέγχου και δε σημαίνει ότι δεν μπορεί να καταλογισθεί φόρος όταν διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου ότι υφίστανται μη δηλωμένα φορολογητέα έσοδα.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρκτή υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ. 1, 5 και 6 του ν. 4308/2014** “Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία” ορίζεται:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.»

Επειδή, στο **άρθρο 5 του ν. 4308/2014** “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος” ορίζεται:

«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

.....

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.

.....

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

.....

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, στο **άρθρο 12 του ν. 4308/2014** “Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών” ορίζεται:

«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.

.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 7 του ν. 4308/2014** “Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων”:

«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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **κεφαλαίου 2 της ΠΟΛ. 1220/2012** απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα “Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ” ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3. Εκτυπωτικός μηχανισμός ΦΗΜ.

3.4. Τήρηση Αντιγράφων των εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων εσόδων και λοιπών Δελτίων του ΦΗΜ.

Η τήρηση και διαφύλαξη αντιγράφων όλων των εκδιδόμενων από ΦΗΜ Φορολογικών Αποδείξεων γίνεται υποχρεωτικά μέσω ηλεκτρονικού τρόπου διαφύλαξης σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 5 του παρόντος κεφαλαίου. Η τήρηση αντιγράφων λοιπών Δελτίων είναι προαιρετική

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.

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί 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.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο.

.....

5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., 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.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 του ν. 4174/2013:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δε διαφύλαξε αντίγραφα όλων των εκδομένων από τις ΦΗΜ που χρησιμοποιούσε Φορολογικών Αποδείξεων και όλα τα αρχεία txt που δημιούργησαν οι εν λόγω φορολογικοί μηχανισμοί, και δεν τα προσκόμισε ούτε σε ηλεκτρονική ούτε σε φυσική μορφή στη φορολογική αρχή, ώστε να πραγματοποιηθεί η σύγκριση των ημερήσιων συναλλαγών που καταγράφηκαν στις ταμειακές μηχανές με τις συναλλαγές που απέστειλε η τράπεζα

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις θα μπορούσαν να είχαν διενεργηθεί με τη χρήση των δελτίων Ζ. Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς με την αναλυτική κατάσταση που προσκομίζει συσχετίζει αυθαίρετα τα Ζ με τις ημερήσιες συναλλαγές του POS. Η επαλήθευση αυτή θα ήταν δυνατή μόνο με την αντιπαραβολή των καρουλιών των ταμειακών μηχανών με τις τραπεζικές συναλλαγές. Ακόμα, από το γεγονός ότι τα δελτία Ζ που η προσκόμισε προσφεύγουσα παρουσιάζουν αποτελέσματα μεγαλύτερα από το άθροισμα των ημερήσιων συναλλαγών του POS, δεν προκύπτει ακριβές και ασφαλές συμπέρασμα, ειδικά όταν πρόκειται για εστίαση, μίνι μάρκετ κλπ, όπου μεγάλος όγκος των συναλλαγών πραγματοποιείται μέσω μετρητών.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ανωτέρας βίας, το **άρθρο 61 του ν. 4174/2013** ορίζει ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή **από τόκους ή πρόστιμα** σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και

πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 13 της ΠΟΛ.1252/2015:

«Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 Ε 201 Απόφαση ΓΓΔΕ (78 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.»

Επειδή, επιπρόσθετα, κατά την πάγια νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο

να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, η επίκληση λόγων ανωτέρας βίας για τη μη διαφύλαξη των στοιχείων της επιχείρησης αφορά την επιβολή προστίμου για την εν λόγω παράβαση. Επιπλέον δεν αρκεί μόνο η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος, όπως αυτό της πλημμύρας, αλλά πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης, προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Βρυσών, το οποίο συντάχθηκε στις 13/07/2020, κατόπιν αίτησης της ίδιας της προσφεύγουσας, το οποίο αναφέρει γενικά ότι στις 11/02/2017 παρατηρήθηκαν ακραία πλημμυρικά φαινόμενα στην περιοχή που εδρεύει η επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατά τα οποία προκλήθηκαν ζημιές σε κτηριακές εγκαταστάσεις, ξενοδοχεία κτλ. Η εν λόγω βεβαίωση σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει την απώλεια των ζητηθέντων από τον έλεγχο στοιχείων λόγω πλημμύρας, αφού σε αυτήν δεν πιστοποιείται καν ότι η επιχείρηση της προσφεύγουσας ήταν ανάμεσα σε αυτές που επλήγησαν από την πλημμύρα αυτή. Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, για τη μη διαφύλαξη των στοιχείων των ταμειακών μηχανών, ο έλεγχος καταλόγισε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ποσού 2.500 ευρώ, το οποίο η προσφεύγουσα αποδέχτηκε και δεν αμφισβήτησε. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός περί συνδρομής περίπτωσης ανωτέρω βίας για τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 που αναφέρει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ισχυρίζεται ότι ακόμη και υπό το πρίσμα μιας αυστηρής θεώρησης, ο έλεγχος της συνάφειας αγορών πωλήσεων, καθώς και ο έλεγχος των ποσοστών μικτού κέρδους της ατομικής επιχείρησης θα μπορούσαν να είχαν χρησιμοποιηθεί για τον έλεγχο της επιχείρησης. Προς επίρρωση και απόδειξη του επίμαχου ισχυρισμού αναφέρει συγκεκριμένα ποσά απογραφών έναρξης, λήξεως εμπορευμάτων, κόστη πωληθέντων και υπολογίζει ένα ποσοστό μικτού κέρδους που ανέρχεται στο ποσό των 21,39%. Ωστόσο, όπως αναφέρεται και στη με αριθμ. πρωτ./14-07-2020 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η προσφεύγουσα αβάσιμα και αυθαίρετα παρουσιάζει στοιχεία απογραφών, τα οποία ουδέποτε προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και δεν απεικονίζονται ούτε στην αρχική ούτε στην τροποποιητική κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), καθώς το Ε3 που υποβάλλεται ως συνημμένο στοιχείο του φακέλου δεν αποτελεί το πραγματικό Ε3, αλλά κατασκευάσμα της προσφεύγουσας με αναληθή στοιχεία. Επιπλέον η κατάσταση απογραφών που προσκομίζει η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή συντάχθηκε προφανώς μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και δεν αποτελεί στοιχείο προς επεξεργασία. Κατά συνέπεια, δε θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη για την εφαρμογή μια τέτοιας μεθόδου ελέγχου.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την 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, όπως

εν προκειμένω με την προσθήκη του συνόλου των καταγραφέντων συναλλαγών του POS στο εισόδημα από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι δεν απέδειξε η προσφεύγουσα ότι τα εν λόγω ποσά τα είχε συμπεριλάβει στα φορολογητέα της έσοδα. Επιπλέον, αν εφαρμοζόταν, με αιτιολογημένη απόφαση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Χανίων, μια έμμεση μεθόδου ελέγχου, όπως ζητά η προσφεύγουσα, ενδεχομένως να οδηγούσε σε πολύ δυσμενέστερα αποτελέσματα, λαμβάνοντας υπόψη ειδικά την «κάκιστη» αναλογία αγορών πωλήσεων που παρουσιάζει η επιχείρηση και τις επαναλαμβανόμενες σε κάθε χρήση ζημιές, λαμβανομένου υπόψη ότι η επιχείρηση λειτουργούσε εντός πεντάστερου ξενοδοχείου, όπου οι τιμές πώλησης και κατά συνέπεια τα περιθώρια κέρδους είναι πολύ μεγαλύτερα από συνοικιακά καταστήματα του είδους της.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 22 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

(α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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 και

(γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1113/2.6.2015** “ Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)”:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 494,87 ευρώ που αφορά ποσό προμήθειας στην τράπεζα και προκύπτει ευκρινώς και από την αναλυτική κίνηση των συναλλαγών που ο φορολογικός έλεγχος έλαβε από την τράπεζα της Μάλτας και επεξεργάστηκε, θα έπρεπε να λειτουργήσει αφαιρετικά στο συνολικά καταλογισθέν εις βάρος της ατομικής επιχείρησης ποσό. Ωστόσο, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν καταχώρισε στα βιβλία της την προμήθεια προς τη μεσολαβούσα τράπεζα της αλλοδαπής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/03/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. αριθμ. /30-03-2020 και /30-03-2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Του υπόχρεου	9.748,54	995,54	995,54	-8.753,00
	της συζύγου	2.896,21	20.701,66	20.701,66	17.805,45

ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	29,48			
	Χρεωστικό ποσό		3.865,43	3.865,43	
Προκαταβολή φόρου		710,41	710,41	710,41	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			1.947,46	1.947,46	1.947,46
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			211,08	211,08	211,08
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.330,93	7.384,38	7.384,38	6.053,45

• **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	43.416,02	63.678,38	63.678,38	20.262,36
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	37.024,12	37.024,12	37.024,12	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	9.687,33	14.159,32	14.159,32	4.471,99
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	9.687,33	9.687,33	9.687,33	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		4.471,99	4.471,99	4.471,99
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		2.236,00	2.236,00	2.236,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.707,99	6.707,99	6.707,99
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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