



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 24/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1340

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** , με έδρα στη επί της οδού , ΤΚ , κατά της υπ' αριθμ./..20-12-

2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθμ. .../234/20-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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 με αρ./59/20-12-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της οποίας προσδιορίστηκε ζημία της προσφεύγουσας στο ποσό των 95.274,35€ αντί της δηλωθείσας ποσού 169.161,35€.

Με την με αρ. .../234/20-12-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 13.905,39€, πλέον πρόστιμα άρθρου 58/58^Α ΚΦΔ ποσού 1.617,06€, ήτοι συνολικό ποσό **15.522,45 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 και Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013, δυνάμει της με αριθμ./0/4215/15-11-2021 εντολής ελέγχου. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτοκ./11-11-2021 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 11/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και δύο (2) Πληροφοριακές Εκθέσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ν.4172/2013 & 2859/2000 αντίστοιχα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με ημερομηνία θεώρησης την 11/11/2021 και αριθμό υπόθεσης 1817/2021. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στη φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015, υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Α. Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2015 έως 16/10/2015, προέκυψε η μη έκδοση, ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικά σε 2127 περιπτώσεις συνολικής αξίας 77.064,67€ (καθαρή αξία 65.125,43€, πλέον ΦΠΑ ύψους 11.939,24€). Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε με την υπ'παρ. Δ2 περ.9 και περ. 24 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014 και πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ.3 του Ν. 4337/2015, ήτοι: Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 16/10/2015 εφαρμόζεται ανώτατο όριο προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο για τις περιπτώσεις της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης, σύνολο προστίμου 30.000 €.

Β. Για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 05/11/2015, προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων, με συνολική αξία ανακρίβειας 8.507,67€, εκ των οποίων συνολική αξία 553,60€ με αναλογούν ΦΠΑ 13% (καθαρή αξία 489,91€ & ΦΠΑ 13% 63,69€) & συνολική αξία 7954,08€ με αναλογούν ΦΠΑ 23% (καθαρή αξία 6.466,73€ & ΦΠΑ 23% 1.487,35€).

Και για το χρονικό διάστημα από 06/11/2015 έως 31/12/2015 προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων με συνολική αξία 2.220,09€ με ΦΠΑ 23% (καθαρή αξία 1.804,93€ & ΦΠΑ 23% 414,15€).

Ήτοι συνολική αξία 10.727,76€ (καθαρή αξία 8.761,60€ και ΦΠΑ 1.965,19€).

Για το χρονικό διάστημα από 17/10/15 έως 31/12/15 οι διαπιστωθείσες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58 Α Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με το Ν.4410/2016, ήτοι πρόστιμο 50 % επί του ΦΠΑ που προκύπτει για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβές στοιχείο.

Το πρόστιμο (αρ. 58Α) που επιβλήθηκε προσδιορίστηκε στο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που προσδιορίστηκε, επειδή η ανωτέρω επιχείρηση υπέπεσε στην ίδια παράβαση για τρίτη φορά εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, σύμφωνα με την § 1 του αρ. 58Α του ν. 4174/2013.

Σύνολο προστίμου: 982,60€ X 200% = 1.965,20€.

Γ. Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ' του ν.4174/2013 (παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των εν χρήσει ΦΗΜ και), καθώς διαπιστώθηκε ότι από τη ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν παράγονται αρχεία e.txt και s.txt (αρχεία Ζ) και από τη ΦΗΜ με αριθμό μητρώου παράγονται μηδενικά αρχεία e.txt και s.txt (αρχεία Ζ), που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54 Ε' του Ν.4174/2013(ΚΦΔ).

Σύνολο προστίμου: 56.865,23€

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμων, επικαλούμενη ότι :

- Σε ότι αφορά την απόκρυψη συναλλαγής, η προσβαλλομένη πράξη είναι αναπόδεικτη.
- Δεν είναι δυνατός ο πλασματικός προσδιορισμός ΦΠΑ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά το έτος 2015, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** ορίζεται ότι: «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. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 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.».

Στο **άρθρο 5**, 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.....

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.»

Στο **άρθρο 8**, ότι : « 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας....

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. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. Στο **άρθρο 11** ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.», και στο **άρθρο 12**, 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.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6... 7...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...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 13 του ν. 4174/2013: «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...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./21-10-2020 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα της επιχείρησης «.....», όπου μετά από έρευνα στον Η/Υ της επιχείρησης τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) της επιχείρησης δεν ανευρέθηκαν. Κατόπιν τούτου συντάχθηκε και επιδόθηκε στον υπεύθυνο Πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε να προσκομισθούν:

α) Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία κ στοιχεία) για χρήσεις 2015-2020

β) Το καταστατικό και τυχόν τροποποιήσεις του

γ) Τα βιβλιάρια επισκευής και συντήρησης των ΦΗΜ.

δ) Τα ηλεκτρονικά αρχεία txt από τους ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ΚΑΙ για τις χρήσεις από 2015-2020.

ε) Οι ημερήσιες αναφορές (Ζ) από τους παραπάνω ΦΗΜ.

Μετά την συλλογή των στοιχείων, ο έλεγχος εργάστηκε ως εξής: Για τη χρήση 2015, τα αρχεία txt που κατασχέθηκαν από την οντότητα επεξεργάστηκαν μέσω της εφαρμογής EN TAXEI. Η εφαρμογή αυτή επιτρέπει μέσω της διαδικασίας γραμμογράφησης επί των αρχείων txt, την οποία εκτελεί ο ελεγκτής να λάβουν τα αρχεία αυτά ενιαία μορφή σε αρχείο excel, προς περαιτέρω επεξεργασία. Εξαιτίας του ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση στις 05/11/2015 άλλαξε ΦΗΜ, δημιουργήθηκαν δύο φύλλα excel: α) ένα που αφορά ηλεκτρονικά αρχεία txt από το ΦΗΜ με αριθμό

μητρώου για χρονικό διάστημα από 01/01/15 έως 05/11/15 και β) ένα που αφορά ηλεκτρονικά αρχεία txt από το ΦΗΜ με αριθμό μητρώου για χρονικό διάστημα από 05/11/15 έως 01/01/16.

Συμπερασματικά, αφού δημιουργήθηκε το πρώτο φύλλο επεξεργασίας από το πρόγραμμα ΕΝ ΤΑΧΕΙ που αφορά το Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου για χρονικό διάστημα 01/01/15 έως 05/11/15, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Η ελεγχόμενη οντότητα με τη χρήση του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου εκδίδει τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:
 - 1) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης
 - 2) Ανάλυση λογαριασμού
 - 3) Αποδείξεις αυτοπαράδοσης
 - 4) Δελτία παραγγελίας
 - 5) Ειδικά ακυρωτικά στοιχεία (για δελτία παραγγελίας)
 - 6) Ειδικά ακυρωτικά στοιχεία (για τιμολόγια)
 - 7) Τιμολόγια
- Στα δελτία παραγγελίας δεν αναγράφεται η τιμή μονάδος του κάθε προϊόντος το οποίο σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012 αλλά και με την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού» της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ αποτελεί παράβαση. Όπως αναφέρεται στην παραπάνω εγκύκλιο σε περίπτωση που δεν αναγράφεται η τιμή μονάδος προϊόντος σε Δελτίο Παραγγελίας τότε είναι απαραίτητη η άμεση έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης για κάθε παράδοση προϊόντος.
- Κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας των παραστατικών, κατόπιν γραμμογράφησης, παρατηρήθηκε ότι η ελεγχόμενη επεμβαίνει στο φορολογικό μηχανισμό και παραποιεί ορισμένα φορολογικά στοιχεία όπως για παράδειγμα το παραστατικό με υπερσύνδεσμο_a.txt το οποίο όταν το ανοίγει κάποιος αναγράφεται πάνω στο παραστατικό ότι εκδόθηκε στις 02/01/15 ενώ συμπεριλαμβάνεται στα εκδοθέντα στοιχεία στις 12/01/15. Ενδεικτικά το ίδιο ισχύει και για το παραστατικό με υπερσύνδεσμο_a.txt στο οποίο αναγράφεται ότι εκδόθηκε στις 04/01/15 ενώ συμπεριλαμβάνεται στα εκδοθέντα στοιχεία στις 12/01/15.
- Ο φορολογικός μηχανισμός με αριθμό μητρώου, δεν λειτουργεί με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές όπως αυτές περιγράφονται στη ΠΟΛ 1220/2012 και συγκεκριμένα ο φορολογικός μηχανισμός δεν παράγει τα αρχεία e-txt και s-txt.
- Κατά τον έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων "δελτίων παραγγελιών" και την αντιστοίχιση αυτών με τις "αποδείξεις λιανικών συναλλαγών" παρατηρήθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις

υπήρχε έκπτωση επί της τελικής αξίας που αναγράφονταν σε αυτές. Συγκεκριμένα κατά την ελεγχόμενη περίοδο από 01-01-2015 έως 16-10-2015 διαπιστώθηκε ότι σε -2127- περιπτώσεις, είχαν εκδοθεί αποδείξεις λιανικών πωλήσεων, στις οποίες είχαν διενεργηθεί εκπτώσεις συνολικής αξίας 77.064,67 €, επί 105.626,51€ συνολικών πωλήσεων. Ακολούθως κατά την ελεγχόμενη περίοδο από 16-10-2015 έως 31-12-2015 διαπιστώθηκε ότι σε αδιευκρίνιστο αριθμό περιπτώσεων, είχαν εκδοθεί αποδείξεις λιανικών πωλήσεων, στις οποίες είχαν διενεργηθεί εκπτώσεις συνολικής αξίας 10.727,76€, επί 78.200,29€ συνολικών πωλήσεων.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω :

1) το γεγονός ότι, στις περισσότερες περιπτώσεις η έκπτωση που διενεργείται είναι αρκετά μεγάλης αξίας σε σχέση με την αρχική αξία, πρακτική η οποία αντίκειται στα δεδομένα της κοινής λογικής και δεν παραπέμπει απλώς σε κάποια προωθητική δράση της επιχείρησης που να προσφέρει εκπτώσεις στους πελάτες της,

2) το γεγονός ότι, συστηματικά διενεργεί εκπτώσεις σε σύνολο παραγγελιών, όπου η αξία της διενεργηθείσας έκπτωσης είναι μεγαλύτερη από την τελική αξία της εκδοθείσας απόδειξης, με σκοπό αφενός μεν να κλείνει τα ανοιχτά δελτία παραγγελίας αφετέρου δε να αποκρύπτει συστηματικά τα φορολογητέα έσοδα,

διαπίστωσε ότι, σε -2.127- περιπτώσεις χορηγήθηκαν πλασματικά εκ των υστέρων εκπτώσεις και χαρακτήρισε τις αποδείξεις αυτές ως ανακριβείς, με συνολικό ποσό ανακριβούς έκδοσης για χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 16/10/2015 το ποσό των 77.064,67€.

Στη συνέχεια, όσον αφορά στο δεύτερο φύλλο επεξεργασίας από το πρόγραμμα EN TAXEI που αφορά τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου για χρονικό διάστημα 05/11/15 έως 31/12/2015, διαπιστώθηκε ότι ::

- Η ελεγχόμενη οντότητα με τη χρήση του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου προβαίνει στην έκδοση των παρακάτω φορολογικών στοιχείων:
 - 1) αποδείξεων λιανικής πώλησης
 - 2} δελτίων παραγγελιών
 - 3) τιμολογίων-δελτίων αποστολής
- Στα δελτία παραγγελίας δεν αναγράφεται η τιμή μονάδος του κάθε προϊόντος το οποίο σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012 αλλά και με την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού» της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ αποτελεί παράβαση.
- Έπειτα από επέμβαση στον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, τα αρχεία e-txt και s-txt είναι μηδενισμένα.

- Τέλος, αφού υπολογίστηκε από τον τιμοκατάλογο η μέση σταθμική τιμή για κάθε είδος και αποτιμήθηκε η αξία τόσο των δελτίων παραγγελίας όσο και των ειδικών ακυρωτικών στοιχείων και έπειτα από την αντιστοίχιση των εκδοθέντων στοιχείων "δελτίων παραγγελιών" με τις "αποδείξεις λιανικών συναλλαγών" προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε ανακριβείς αποδείξεις λιανικών πωλήσεων σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων με συνολική αξία ανακριβούς έκδοσης 2.220,09€.

Από 17/10/2015 έως 31/12/2015 η ελεγχόμενη επιχείρηση χρησιμοποίησε δυο φορολογικούς μηχανισμούς. Τον μηχανισμό με αριθμό μητρώου από 17/10/2015 έως 5/11/2015 και τον μηχανισμό με αριθμό μητρώου, από 6/11/2015 έως 31/12/2015 για τον οποίο έγινε έναρξη εργασίας στις 05/11/2015.

1. Για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 05/11/2015, προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων, με συνολική αξία ανακρίβειας 8.507,67€, εκ των οποίων συνολική αξία 553,60€ με αναλογούντα ΦΠΑ 13% (καθαρή αξία 489,91€ & ΦΠΑ 13% 63,69€) και συνολική αξία 7954,08€ με αναλογούντα ΦΠΑ 23% (καθαρή αξία 6.466,73€ & ΦΠΑ 23% 1.487,35€).
2. Για το χρονικό διάστημα από 06/11/2015 έως 31/12/2015 προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων με συνολική αξία 2.220,09€ με ΦΠΑ 23% (καθαρή αξία 1.804,93€ & ΦΠΑ 23% 414,15€).

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης και παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ' του ν.4174/2013 (παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των εν χρήσει ΦΗΜ και), καθώς διαπιστώθηκε ότι από τη ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν παράγονται αρχεία e.txt και s.txt (αρχεία Ζ) και από τη ΦΗΜ με αριθμό μητρώου παράγονται μηδενικά αρχεία e.txt και s.txt (αρχεία Ζ).

Κατόπιν των προαναφερθέντων, προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

1. Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 16/10/2015, προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικά σε 2.127 περιπτώσεις συνολικής αξίας 77.064,67€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ).
2. Για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 05/11/2015, προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων, με συνολική αξία ανακρίβειας 8.507,67€, εκ των οποίων συνολική αξία 553,60€ με αναλογούν ΦΠΑ 13% (καθαρή αξία 489,91€ & ΦΠΑ 13% 63,69€) & συνολική αξία 7954,08€ με αναλογούν ΦΠΑ 23% (καθαρή αξία 6.466,73€ & ΦΠΑ 23% 1.487,35€).
3. Για το χρονικό διάστημα από 06/11/2015 έως 31/12/2015 προέκυψε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΛΠ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων με συν. αξία 2.220,09€ με ΦΠΑ 23% (καθ.αξία 1.804,93€ & ΦΠΑ 23% 414,15€).

4. Παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ' του ν.4174/2013 (παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των εν χρήσει ΦΗΜ και), καθώς διαπιστώθηκε ότι από τη ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν παράγονται αρχεία e.txt και s.txt (αρχεία Ζ) και από τη ΦΗΜ με αριθμό μητρώου παράγονται μηδενικά αρχεία e.txt και s.txt (αρχεία Ζ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9,10,11,12,13, 40, 54Ε (παρ.2) του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 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, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 11/11/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου του Ν. 4174/2013 και του Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, εν προκειμένου, τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 κρίθηκαν ως ελλιπώς ενημερωμένα, διότι διαπιστώθηκε η μη έκδοση

ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία. Ειδικότερα, ο έλεγχος έκρινε πως προκύπτουν διαφορές για το ελεγχόμενο έτος, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης, ποσού 73.887,00€. Βάσει των ανωτέρω κρίνει τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ της προσφεύγουσας, για την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, ανακριβείς και προσδιορίζει την φορολογητέα αξία για το ΦΠΑ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 48παρ.3 του ν.2859/2000, όπου οι φορολογητέες εκροές συνέπεσαν με τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλασματικού (εξωλογιστικού) προσδιορισμού ΦΠΑ , αλυσιτελώς προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/.../20-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...'

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία χρήσης	169.161,35€	95.274,35€	95.274,35€	73.887,00€

2. Η με αριθμό/..../20-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	15.522,45 €	15.522,45 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.