



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1847

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητής Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **13-7-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας « ΟΕ» ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της με αρ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31-5-2023 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-7-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « ΟΕ» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με υπ' αριθμ./**31-5-2023 Οριστική** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 58.328,36 € πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 29.164,18€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **87.492,54€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 δυνάμει της υπ' αριθμ./2-6-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ν. 2859/00 (ΦΠΑ). Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2021/7-5-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύρου, η από 05/05/2021 Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/13 (ΚΦΕ) και η από 05/05/2021 Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ), αναφορικά με διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. από τον οποίο διαπιστώθηκε η επέμβαση στον φορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ) της προσφεύγουσας και η παραποίηση φορολογικών στοιχείων-ηλεκτρονικών αρχείων (txt) που παρήχθησαν από τον εν χρήσει μηχανισμό.

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2017, καθώς απέκρυψε φορολογητέα ύλη τροποποιώντας τα φορολογικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, απομειώνοντας την αξία τους με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης ΕΠΕ. Συγκεκριμένα, πραγματοποίησε καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις συνολικής αξίας 894.417,68€ και καταχώρησε στα βιβλία καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις αξίας 580.596,68€, αποκρύβοντας φορολογητέα ύλη αξίας 313.821,00€, η οποία προσαυξάνει τα συνολικά καθαρά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Οι προβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και εξαφανισθούν λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθ. 28 του ΚΦΔ και των άρθ. 4 παρ.5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, καθώς και για πλάνη περί τα πράγματα. Ελλιπής κα εσφαλμένη αιτιολογία. Η υπό κρίση παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή το γεγονός της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών από την ίδια την εταιρεία που χρησιμοποιεί στη δραστηριότητά της τον ΦΗΜ και δεν αρκεί για τη θεμελίωση ευθύνης αυτής της εταιρείας, το γεγονός της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης από την εταιρεία που δημιουργεί το λογισμικό.

2. Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της πράξεως προσδιορισμού. Ελλιπή και εσφαλμένη αιτιολογία καθότι ερείδονται επί των συμπροβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου οι οποίες

θεμελιώνουν την κρίση του ελέγχου, σε εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης και έγγραφα της φορολογικής αρχής που περιέχουν αβάσιμες και εσφαλμένες κρίσεις περί της ευθύνης της εταιρείας για δήθεν φοροδιαφυγή μέσω παρανόμου λογισμικού, αφού αορίστως αναφέρονται στην ευθύνη της εταιρείας χωρίς ουδόλως να τεκμηριώνουν συγκεκριμένα την ευθύνη της και την πραγματική χρήση και αλλοίωση των δεδομένων του ηλεκτρονικού συστήματος εκδόσεως φορολογικών στοιχείων. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος στα σχετικά κεφάλαια είναι πλημμελής ως προς τη νόμιμη βάση της, διότι δεν περιγράφεται λεπτομερώς η διαπιστωθείσα παράβαση της επέμβασης στη λειτουργία λογισμικού, δηλαδή δεν αναφέρονται αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις παραβάσεις της δικής μας επιχείρησης, διότι απλά ο έλεγχος παραθέτει/συμπεραίνει ότι από έλεγχο σε άλλες εταιρείες διαπιστώθηκε επέμβαση/παραποίηση του φορολογικού λογισμικού, τεκμαιρόμενη δε από υποτιθέμενες διαφορές ποσών σε δύο αρχεία, BOS και ZCALC.

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: « 1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.... 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα... ..».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.13 του ΚΦΔ 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.» |

Επειδή με τις διατάξεις των αρθ. 5,12, 15,40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α).... ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

[..] 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.

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

Άρθρο 40. Μεταβατικές διατάξεις

1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. [1809/1988](#) δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις [1220/2012](#) και [1221/2012](#) του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών

ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. »

Επειδή με την **ΠΟΛ.1220/2012** Απόφαση «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ», ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών

2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ).

2.1.1. Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαρίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card,) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων – Δελτίων και λοιπών εκδιδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronic journal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων.

2.26. Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ

2.26.1 Απόδειξη Εσόδου

2.26.1.1. Η μόνη έγκυρη απόδειξη που εκδίδεται για τον πελάτη είναι εκείνη η νόμιμη απόδειξη της οποίας τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ.

2.26.1.2. Στην απόδειξη αυτή περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΕΝΑΡΞΗ» και «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΛΗΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης
2. Διεύθυνση.
3. Επάγγελμα - Δραστηριότητα
4. ΑΦΜ και
5. ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.
6. Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.
7. Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου και το πλήθος (προοδευτικός αύξων αριθμός) των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων εσόδου από αρχής λειτουργίας του ΦΗΜ συμπεριλαμβανομένου και του τρέχοντα ημερήσιου αύξοντα αριθμού φορολογικής απόδειξης.
8. Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης.

Επειδή με την **Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1122/16-9-2009** Απόφαση με τίτλο «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση-Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων της Α.Υ.Ο.Ο. 1057674/279/ΠΟΛ. 1081/0015/12.6.2009 (ΦΕΚ Β'211/19.6.2009)», ορίζεται:

«1. Η απόφαση 1057674/279/[ΠΟΛ.1081/12.6.2009](#) (ΦΕΚ Β' 1211/19.6.2009), «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού

για επιτόπια κατανάλωση», αντικαθίσταται ως ακολούθως:

1. Από την 1.7.2009 και εφεξής, οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (κέντρα διασκέδασης, εστιατόρια, ψητοπωλεία, μεζεδοπωλεία, ταβέρνες, καφετέριες, πιτσαρίες και λοιπά συναφή), εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [1809/1988](#) και του άρθρου [13 του Κ.Β.Σ.](#) (π.δ. 186/1992), και παραδίδουν αυτές με την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας (σερβιρίσματος), αρχικής ή συμπληρωματικής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060347/648/ΠΟΛ.1183/17.8.1990 (Φ.Ε.Κ. Β' 561), κατά περίπτωση.

2. Από την ίδια ως άνω ημερομηνία παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των Α.Υ.Ο. 1050321/504/ΠΟΛ.1117/31.5.1991 (Φ.Ε.Κ. Β' 454) και 1075406/635/[ΠΟΛ.1238/26.10.1992](#) (Φ.Ε.Κ. Β' 736), περί του εναλλακτικού τρόπου έκδοσης των ως άνω αποδείξεων λιανικής πώλησης με την έκδοση θεωρημένων δελτίων παραγγελίας.

3. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στην παράγραφο 1 της παρούσας, όσοι από τους επιτηδευματίες της ιδίας παραγράφου κάνουν χρήση μηχανογραφικών συστημάτων καταχώρησης και παρακολούθησης παραγγελιοληψιών και σημαίνουν τα εκδιδόμενα φορολογικά τους στοιχεία (Α.Λ.Π.) με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ του ν. [1809/1988](#), υποχρεωτικά σημαίνουν ηλεκτρονικά και την κάθε καταχώρηση παραγγελίας στο μηχανογραφικό τους σύστημα (ανεξαρτήτως εάν αυτή εκτυπώνεται άμεσα ή όχι).

Σε κάθε καταχωρούμενη ηλεκτρονικά παραγγελία, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, περιλαμβάνονται υποχρεωτικά και, η ημερομηνία και η ώρα, τα είδη αναλυτικά και οι ποσότητες που σερβίρονται, ο α/α του τραπεζιού, ο α/α της παραγγελίας (σερβιρίσματος) και προαιρετικά η αξία κάθε είδους, αποκλειόμενης της αναγραφής της μερικής ή συνολικής αξίας κατανάλωσης. Επιτρέπεται να προσδιορίζεται το είδος των σερβιριζόμενων αγαθών με κωδικούς αριθμούς, εφόσον τηρείται θεωρημένο βιβλίο (μητρώο) κωδικής αρίθμησης.

Τα ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία «... a.txt» και «... b.txt») της σήμανσης κάθε καταχωρούμενης και σημεινόμενης παραγγελίας φυλάσσονται, όπως και τα φορολογικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., με την υποχρέωση να εκτυπώνονται άμεσα και να παραδίδονται σε περίπτωση που αυτό ζητηθεί από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.

Στην απόδειξη λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), που σημαίνεται και εκδίδεται με την ολοκλήρωση της εξυπηρέτησης του πελάτη (κλείσιμο λογαριασμού τραπεζιού) αναγράφονται αναλυτικά τα είδη σε κάθε περίπτωση (ανεξάρτητα από τη χρησιμοποίηση κωδικών αριθμών κατά την καταχώρηση της παραγγελίας), η ποσότητα και η αξία για κάθε είδος, η συνολική αξία και ο αύξων ή οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών καταχωρήσεων – παραγγελιών που έχουν καταχωρηθεί κατά τα ως άνω.»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφο του τμήματος Ζ-ΚΦΑΣ της Διεύθυνσης ελέγχων της ΓΓΔΕ , διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού.

1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.[4308/2014](#)), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.[1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση

αγαθών ([άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014](#)).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#), ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, **για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.**

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

Επειδή, το άρθρο **64 του ΚΦΔ** ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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 σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.:** «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 φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή καταλήγει στο πόρισμά της με εσφαλμένη και πλημμελή αιτιολογία ενώ οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες δεν καθιστούν τη διάπραξη της παράβασης βεβαία, ενώ δεν τεκμηριώνεται από τον έλεγχο η ευθύνη της εταιρείας για την αλλοίωση των δεδομένων του ηλεκτρονικού συστήματος εκδόσεως φορολογικών στοιχείων και τη διάπραξη φοροδιαφυγής μέσω παρανόμου λογισμικού.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από την από 5-5-2021 Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στις 10-6-2018 στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», διαπιστώθηκε η επέμβαση στον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ.μητρώου και η παραποίηση των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) που παρήχθησαν από τον μηχανισμό. Ειδικότερα, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων τόσο από την προσφεύγουσα εταιρεία όσο και από τη συνεργαζόμενη με αυτή εταιρεία μηχανοργάνωσης, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε προέκυψε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης «..... ΕΠΕ» ΑΦΜ, η οποία ήταν και ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της προσφεύγουσας, παραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, επεμβαίνοντας στη λειτουργία των φορολογικών της μηχανισμών. Συγκεκριμένα τροποποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, απομειώνοντας, τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) κατά το φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ.2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα καταχωρημένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για την προσφεύγουσα εταιρία. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαράβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων της. Πιο συγκεκριμένα, στην στήλη «.....» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «.....» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας. Αξίζει μάλιστα να σημειωθεί δε ότι στα κατασχεθέντα στοιχεία που αφορούν την προσφεύγουσα δεν συμπεριλαμβάνονταν οι χονδρικές πωλήσεις της, οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι ΑΛΠ που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ. εκτός ΕΑΦΔΣΣ, Επιπλέον, από τα κατασχεθέντα αρχεία προέκυψε ότι η εταιρία μηχανοργάνωσης «..... ΕΠΕ» ΑΦΜ παρακολουθούσε την διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των απομειωμένων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας (..... μείον- αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη) και επ' αυτής υπολόγιζε την αμοιβή της για την παρασχεθείσα υπηρεσία απόκρυψης εσόδων.

Επειδή η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που φέρει, ως προς τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος κατά τις διατάξεις του αρθ.5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ, στοιχειοθετεί πλήρως την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, αξιοποιώντας, εκτός των ευρημάτων του ελέγχου, και την με αρ. 3022/21/5728/1-α' επίσημη Έκθεση Εργαστηριακή Πραγματογνωμοσύνης του Τμήματος Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων & Υπολογιστικών Συστημάτων της Δ/σης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας προσκομίζει στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και να ανατρέψουν τα πορίσματα των διενεργηθέντων ελέγχων. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 31-5-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σύρου , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει μη αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13-7-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « ΟΕ» ΑΦΜ και την επικύρωση της με αρ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

-Υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	58.328,36€
Πρόστιμο αρθ.58 του ΚΦΔ	29.164,18€
Σύνολο φόρου για καταβολή	87.492,54€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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