



Αθήνα, 1-5-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1262

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στα κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και της με αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και

την με αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

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

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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 αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η ζημιά στο ποσό των 160.063,35 ευρώ, ήτοι διαφορά σε σχέση με την δηλωθείσα ζημιά ύψους **12.557,61€**.

-Με την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η ζημιά στο ποσό των 152.765,92 ευρώ ήτοι διαφορά σε σχέση με την δηλωθείσα ζημιά ύψους **25.222,04€**.

-Με την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 2.836,41€ πλέον προστίμου αρθ. 58^Α ΚΦΔ ύψους 1.418,20€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **4.254,61€**.

-Με την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 3.216,87€ πλέον προστίμου αρθ. 58^Α ΚΦΔ ύψους 1.608,44€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **4.825,31€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη/ φορολογικές περιόδους 2017 και 2018 δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Χανίων για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ν. 2859/00 (ΦΠΑ). Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από Πληροφοριακή Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/13 (ΚΦΕ) και η από 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 διενεργηθέντα έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για την περίοδο 2017-2018, με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης παραποιούσε παρεμβαίνοντας στην λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, απομειώνοντας τα

δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ, κατά παράβαση του άρθρου 40 §2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2017 και 2018, 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 Συγκεκριμένα, πραγματοποίησε καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις συνολικής αξίας 50.877,00€ και καταχώρησε στα βιβλία καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις αξίας 38.319,39€, αποκρύβοντας φορολογητέα ύλη αξίας **12.557.61€**, η οποία προσαυξάνει τα συνολικά καθαρά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, για το φορολογικό έτος 2017. Ενώ για το φορολογικό έτος 2018 πραγματοποίησε καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις συνολικής αξίας 26.987,00€ και καταχώρησε στα βιβλία καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις αξίας 14.322,57€, αποκρύβοντας φορολογητέα ύλη αξίας **12.664,43€**.

Σημειώνεται ότι για την παράβαση της επέμβασης στον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018, εκδόθηκε η με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **35.059,08€** καθώς και η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **35.059,08€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54ΣΤ παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του αρθ.54^Ε παρ. 1 περ.α' του ΚΦΔ. Επί των ως άνω πράξεων ασκήθηκε με αρ. με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. **Απόφαση** της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1.Απουσία από το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων των ουσιωδών στοιχείων που συγκροτούν μια έγκυρη και νόμιμη διοικητική πράξη, ήτοι η ημερομηνία έκδοσης των πράξεων αυτών.
2. Παραβίαση των διατάξεων του αρθ. 26 παρ. 3 και αρθ. 26 παρ. 4 του ΚΦΔ. Ο έλεγχος διήρκησε πέραν της προθεσμίας που ορίζεται στις διατάξεις της του αρθ.25 παρ. 4 του ΚΦΔ.
3. Παραβίαση των διατάξεων του αρθ. 26 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ. Ο φορολογικός έλεγχος επεκτάθηκε πέραν της τριετίας που ορίζεται στις διατάξεις του αρθ. 26 παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.
4. Παραβίαση του διατακτικού της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, δεδομένου ότι παρά την ανάθεση φορολογικού ελέγχου και τη διενέργεια έρευνας περί της ορθής τήρησης των βιβλίων και της ορθής έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, εν τούτοις, ουδείς έλεγχος διενεργήθηκε στο φορολογικό αυτό αντικείμενο.
5. Ουδέποτε η φορολογική αρχή, είτε η ΥΕΔΔΕ Αττικής, είτε η Δ.Ο.Υ. Χανίων, απέδειξε ότι η εταιρεία, πραγματοποίησε επέμβαση στον φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) και τροποποίησε ή αλλοίωσε τα φορολογικά στοιχεία απομειώνοντας την αξία αυτών, ούτε ότι η εταιρεία απέκρυψε φορολογητέα ύλη.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη απόδειξης από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές της επέμβασης στον φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) και της απόκρυψης φορολογητέας ύλης

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:

«...

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

1.1.1.2 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 ασφαλίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) 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.

1.1.1.3 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 έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε, ΣΤΕ 1315/1991,) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, άλλωστε με την **Απόφαση Α.1413/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ** ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 , προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρουστέας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 .

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου

(παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του Ν. 4174/2013 και 28 του Ν. 4172/2013 .

9. Τα οριζόμενα στην παρούσα εφαρμόζονται αναλόγως και στις υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη διαπιστωθεί διάπραξη παραβάσεων μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/ λογιστικού αρχείου (παραστατικού) και δεν προτεραιοποιείται για έλεγχο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 23 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:....»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του **αρθ.21 του ΚΦΕ** 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 19 του ν.2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή..»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.30 παρ. 1, 2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 34 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 58 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 58^Α του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 77 του νέου ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από την από σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο στις από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας με αντικείμενο εργασιών διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των λογιστικών αρχείων και των ληφθέντων αποδείξεων του ελέγχου ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Επίσης διαπιστώθηκε ότι, παρόλο που προέκυψαν οι εν λόγω διαφορές, η σήμανση μεταξύ των ΑΛΠ που ελέγχθηκαν και των ηλεκτρονικών αρχείων ήταν ίδια. Ειδικότερα, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης της προσφεύγουσας επιχείρησης σε συνδυασμό με τα ευρήματα από τις Εκθέσεις Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης από την βρέθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

Α) διπλή απόδειξη υπ' αριθ.

Β) στο φάκελο η υπ' αριθ. απόδειξη έχει σημειωθεί ως το υπ' αριθ. 9 txt αρχείο (.....). Το ακριβώς προηγούμενο txt αρχείο, δηλαδή το υπ' αριθ. 8 (.....), περιέχει τα στοιχεία της υπ' αριθ. ΑΛΠ. Συνεπώς διαπιστώθηκε ότι από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου **επέμβαση στις εκδοθείσες ΑΛΠ** καθότι όπως διαπιστώνεται από τα κατασχεθέντα ηλεκτρονικά αρχεία της προσφεύγουσας πρώτα εκδόθηκε και σημάνθηκε η υπ' αριθ. και ώρα 00:54 και μετά η υπ' αριθ. και ώρα 00:081 πράγμα που δεν εφικτό καθώς η αρίθμηση των ΑΛΠ ακολουθεί αύξουσα σειρά σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1220/12 και συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 2.26 "Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ" παράγραφος 1 περίπτωση 2.

Γ) στο αντίγραφο του κατασχεμένου σκληρού δίσκου της επιχείρησης το εκτελέσιμο αρχείο εντολών, με ονομασία και του οποίου όλες οι εντολές του αναφέρονται στη μαζική διαγραφή αρχείων στις διαδρομές που περιέχει έτσι όπως έχει αναλυτικά περιγραφεί στην Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης υπ' αριθ.

Από τα ως άνω ευρήματα του ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε την δυνατότητα να διαγράφονται παραγγελίες και τα αρχεία καταγραφής των εργασιών του χειριστή κατά την διάρκεια λήψης παραγγελιών με αποτέλεσμα σε ενδεχόμενο έλεγχο να μην υπάρχουν τα

πραγματικά στοιχεία των οικονομικών συναλλαγών. Αυτό, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ανευρέθη και διπλή απόδειξη καταδεικνύει ότι τα προγράμματα τηςείχαν αυτές τις επιλογές και χρησιμοποιήθηκαν για συγκεκριμένο λόγο. Ο λόγος αυτός έγινε κατανοητός με την ύπαρξη των ανεπισήμων στοιχείων από τον μηχανογράφο, όπου αποδείχθηκε ότι γινόταν επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ, και υπήρξε απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Συγκεκριμένα, στις καταγραφές των οικονομικών αποτελεσμάτων για την προσφεύγουσα επιχείρηση ανευρέθηκαν σημειώσεις του μηχανογράφου (πραγματοποιηθέντα έσοδα, δηλωμένα έσοδα, απομείωση, ποσοστό απομείωσης, υπολογισμός αμοιβής για την υπηρεσία απομείωσης, αμοιβές που εισπράχθηκαν για την υπηρεσία αυτή, κλπ).

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της, στο αρχείο με την ένδειξη αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες και από τον σχεδιασμό των κατασχεθέντων αρχείων από την εταιρεία μηχανογράφησης διαπιστώθηκε ότι τα ποσά της στήλης είναι τα ποσά των τροποποιημένων Ζ τα οποία αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης καθαρό τα οποία είναι και τα μεγαλύτερα, και στη συνέχεια προκύπτει η **ένδειξη «διαφορά»**.

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχεθέντων αρχείων του μηχανογράφου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριλαμβάνονται οι χονδρικές πωλήσεις (τιμολόγια), οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από άλλου τύπου ΦΗΜ εκτός ΕΑΦΔΣΣ. Από την μη συμμετοχή των χονδρικών πωλήσεων στην διαδικασία απομείωσης προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονται οι λιανικές πωλήσεις για τις οποίες οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους. Αντίθετα, επειδή οι χονδρικές πωλήσεις δηλώνονται στις φορολογικές αρχές και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσής τους. Επιπλέον η αναφορά των κατασχεμένων αρχείων του μηχανογράφου μόνο σε λιανικές πωλήσεις οι οποίες κατά τα ανωτέρω συμφωνήθηκαν με τα βιβλία της επιχείρησης προσδίδει αξιοπιστία στα αναφερόμενα δεδομένα στο σύνολό τους και καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης χονδρικών πωλήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αριθμητικά ποσά της **στήλης**ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα της προσφεύγουσας και τα δεδομένα της **στήλης** ως τα τροποποιημένα έσοδα, αναφερόμενος πλήρως και επεξηγηματικώς στους λόγους που οδήγησαν στα συμπεράσματά του όπως αυτοί εκτίθενται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στην οικεία έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή ο έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ (76 νέου ΚΦΔ) , στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί παραποίησης του εν χρήσει ΦΗΜ και της απόκρυψης φορολογητέας ύλης για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθόσον χρησιμοποίησε 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.' επίσημη Έκθεση Εργαστηριακή Πραγματογνωμοσύνης του Τμήματος Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων & Υπολογιστικών Συστημάτων της Δ/νσης Εγκληματολογικών Ερευνών

Επειδή σε κάθε περίπτωση ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη απόκρυψης εσόδων και μη στοιχειοθέτησης της παράβασης παραποίησης ΦΗΜ και ακυρότητας των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων, σημειώνεται ότι ως προς την στοιχειοθέτηση της παράβασης όπως

αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, η Υπηρεσία μας έχει κρίνει και έχει απορρίψει, με την έκδοση της υπ' αριθμ. **Απόφαση** της Υπηρεσίας μας, την με αρ. με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας. Δεδομένου ότι α) με την εν λόγω απόφαση της Υπηρεσίας μας επικυρώθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και των σχετικών εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής και β)ο προσφεύγων δεν προβάλλει νεότερα στοιχεία ικανά να ανατρέψουν τα αποτελέσματα όλων των ελέγχων που έχουν διενεργηθεί στο πλαίσιο της υπόθεσης που αφορά στην παραποίηση των αρχείων με σκοπό την απόκρυψη εσόδων, ούτε επίσης και από την πλευρά του έχει προβεί και σε υποβολή σχετικών φορολογικών δηλώσεων για την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη κατόπιν γνωστοποίησης σε αυτόν της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, ορθώς και αιτιολογημένα η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό των διαφορών με την έκδοση των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί πλημμελειών κατά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων και της διαδικασίας του ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 25 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

[..] 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 26 παρ.2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «2. α) Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται μέσα στο επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την παρ. 1, λαμβανομένων υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα (12) μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα,

των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

β) Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περ. α' αφορά καταρχήν σε ελέγχους των τελευταίων τριών (3) ετών για τα οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του πρώτου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου, διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή ο έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Χανίων διενεργήθηκε **αφενός** νομίμως δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την σχετική εντολή και επεκτάθηκε και στα φορολογικά αντικείμενα του εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα κατά τις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ και φέρουν όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα στοιχεία κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του αρθ. 25 του

ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ. 26 του ΚΦΔ. **αφετέρου** και σε κάθε περίπτωση εντός του χρόνου που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Μετά το πέρας του ελέγχου εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι με αριθ. Οριστικές Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ με συνημμένες σε αυτές τις με ημ. θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες φέρουν όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα συστατικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από τους τελικώς, κατά νόμο, υπογράφοντες, ήτοι του αρμόδιου ελεγκτή, Επόπτη, Υποδιευθυντή και Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όπως άλλωστε ορίζεται στο άρθρο 21 του Π.Δ.16/5-1-1989 (Κανονισμός λειτουργίας Δ.Ο.Υ. και τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών, ΦΕΚ 6 ΤΑ΄/5-1-1989) ενώ η ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων συμπίπτει με την ημερομηνία θεώρησης αυτών από τον Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χανίων. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι περίπτωση παράλειψης μνείας στην προσβαλλόμενη πράξη της ημερομηνίας έκδοσής της δεν επάγεται ακυρότητα αυτής καθόσον από την ημερομηνία υπογραφής της από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συνάγεται και ο χρόνος έκδοσης της (εν προκειμένω συνάγεται ότι εκδόθηκε την) και ως εκ τούτου η έλλειψη επισημείωσης της ημερομηνίας δίπλα στον αριθμό της πράξης δεν ασκεί καμία επιρροή στην ανεύρεση της ημερομηνίας έκδοσής της και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος (σχετ. ΣΤΕ 2282/2014).

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πλημμελειών κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και της προδικασίας του ελέγχου, ως λόγοι ακύρωσης των προβαλλόμενων πράξεων τυγχάνουν αβάσιμοι και μη αποδεκτοί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την **επικύρωση** της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και της με αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χανίων.

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

Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος 2017

-Υπ' αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Περιορισμός δηλωθείσας ζημίας κατά : 12.557,61€

- Υπ' αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: **4.254,61€**

Φορολογικό έτος/ Φορολογική περίοδος 2018

-Υπ' αρ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Περιορισμός δηλωθείσας ζημίας κατά : **25.222,04€**

-Υπ' αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
Σύνολο φόρου για καταβολή: **4.825,31€**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.