



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01-05-2024

Αριθμός απόφασης: **1209**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348.

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα κατά:

α) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

δ) της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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:

Α. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2017 - 31/12/2017 ποσού 27.464,21€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.732,11€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **41.196,32€.**

Β. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2018 - 31/12/2018 ποσού 30.370,41€ ,πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.185,21€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **45.555,62€.**

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα ως άνω ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προέβη, μέσω της εταιρείας μηχανογράφησης, σε παρέμβαση, στα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία της που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., κάνοντας χρήση ειδικών εφαρμογών μηχανοργάνωσης με αποτέλεσμα την απομείωση των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδε και κατά συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, στα ως άνω φορολογικά έτη.

Γ. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, ποσού 35.118,60€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 17.559,30€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **52.677,90€.**

Δ. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, ποσού 14.922,54€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 7.461,27€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 22.383,81€.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2018.

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα απέκρυψε αξία φορολογητέων εκροών καθώς, όπως ανωτέρω αναφέρεται, με παρέμβαση στα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία της που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., απόκρυπτε φορολογητέα ύλη, στα ως άνω φορολογικά έτη.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της ίδιας φορολογικής αρχής, οι οποίες έλαβαν υπόψη τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στο με αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και τη συνημμένη σε αυτό από Πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής των διατάξεων ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής : α), β) και γ)

Ο παρόν έλεγχος πραγματοποιήθηκε βάσει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, παραβίαση υπερασπιστικών δικαιωμάτων, απουσία κοινοποίησης Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής.
- 2) Απουσία ελεγκτικής δραστηριότητας της φορολογικής αρχής, απουσία πρωτογενούς ελέγχου, αναιτιολόγητες ελεγκτικές κρίσεις.
- 3) Δεν προκύπτει καμία συμμετοχή της προσφεύγουσας στις ενέργειες της εταιρείας ώστε να της αποδοθεί οποιοσδήποτε ενεργός ρόλος και τελικώς να της καταλογιστούν οι όποιες πλημμέλειες σε αυτήν τυχόν επαληθευτούν.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και υπερασπιστικών δικαιωμάτων της λόγω απουσίας κοινοποίησης του Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., τούτος είναι **αβάσιμος**, καθόσον το από Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. τυγχάνει αναπόσπαστο κομμάτι των από κοινοποιηθεισών στην προσφεύγουσα εταιρεία, εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Το εν λόγω δελτίο πληροφοριών αναγράφεται σχεδόν αυτολεξεί στο κείμενο των εν λόγω

εκθέσεων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία και συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε γνώση αυτού αλλά επιπρόσθετα επισυνάπτεται ως συνημμένο – αναπόσπαστο τμήμα των εν λόγω εκθέσεων και επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία είχε πρόσβαση σε αυτό με την αναζήτησή του στον διοικητικό φάκελο κάνοντας χρήση της διάταξης του άρθρ. 28 του ΚΦΔ « ... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι

προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.(ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναφέρουν και αναλύουν όλα όσα αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, ήτοι τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα, τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί απουσίας ελεγκτικής δραστηριότητας της φορολογικής αρχής και περί απουσίας πρωτογενούς ελέγχου, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει καμία συμμετοχή της στις ενέργειες της εταιρείας, ώστε να αποδοθεί οποιοσδήποτε ενεργός ρόλος, ενώ τα ελεγκτικά συμπεράσματα επί της παραπάνω εταιρείας, ουδόλως επαληθεύονται από αντίστοιχο έλεγχο στην προσφεύγουσα.

Επειδή, από τα στοιχεία της του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, για την παράβαση της προσφεύγουσας εταιρείας που αφορά σε παραποίησης με την παρέμβαση στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν, μέσω της εταιρείας μηχανογράφησης, με ΑΦΜ, έχει εκδοθεί από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, η υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.500,00€, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 περιπτ. ί και της παραγρ. 2 περ ζ του άρθρου 54 ΚΦΔ όπως προστέθηκαν κατόπιν των τροποποιήσεων του ιδίου άρθρου σύμφωνα με το άρθρο 40 παραγρ. 14α του ν. 4410/2016, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4337/2015.

Οι παραβάσεις αφορούν συγκεκριμένα :

Α) Μία (1) παράβαση διότι η προσφεύγουσα εταιρεία παραποιούσε, επεμβαίνοντας στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν από την ίδια στα

υποκαταστήματα που ελέγχθηκαν και ιδιαίτερα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) για την περίοδο 2017-2018 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν.4308/2014. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με 5.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ι' και 54 παρ. 2 περ. ζ' του Ν.4174/2013.

Β) Μία (1) παράβαση, διότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, τα οποία είχαν ζητηθεί με την με αριθ. Πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών Αρχείων και Στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 2 του Ν.4174/2013.

Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής : α), β) και γ)

Κατά της ως άνω Πράξης Προστίμου, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή η οποία εξετάστηκε και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο την Υπηρεσία μας η με αριθμ. απορριπτική απόφαση.

Στην στην ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου-Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται αυτολεξεί:

«Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης από τον πρώτο έλεγχο στις, σε συνδυασμό με τα δεδομένα από το υποσύστημα *Elenxis* και *Taxis* της Υπηρεσίας μας, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκαν αρχεία που έφεραν τον τίτλο

Τα αρχεία αυτά, ταυτοποιήθηκαν από τον έλεγχο με επιχειρήσεις που φέρουν τον ανωτέρω διακριτικό τίτλο σε συνδυασμό με τα καταχωρημένα στα αρχεία αυτά ονοματεπώνυμα προσώπων που συμμετέχουν ή εκπροσωπούν τις εταιρείες. Επιπλέον για τον εντοπισμό της επιχείρησης που έχει στην εκμετάλλευσή της το επιμέρους υποκατάστημα αξιοποιήθηκαν οι αναφερόμενες πληροφορίες του χρονικού διαστήματος λειτουργίας για το κάθε υποκατάστημα (καθώς προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα για αυτό) σε συνδυασμό με τον τόπο της εγκατάστασης του υποκαταστήματος.

Η επιχείρηση τηρούσε τα αρχεία αυτά κάτω από τον γενικό τίτλο όχι μόνο λόγω του διακριτικού τίτλου αλλά και του γεγονότος ότι οσυμμετέχουν σε όλες τις επιχειρήσεις που αναφέρουμε παρακάτω με εξαίρεση την επιχείρηση Στην εταιρεία

..... ο μοναδικός εταίρος συμμετέχει και στην εταιρεία
..... κατά 50%, με το υπόλοιπο 50% να ανήκει στον κ. Η εταιρεία
..... έχει οικονομική δραστηριότητα μέχρι τον Οκτώβριο του 2017, χωρίς να έχει γίνει
διακοπή εργασιών στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (από τον Οκτώβριο του 2017 υποβάλλει μηδενικές
δηλώσεις ΦΠΑ). Όπως αναφέρουμε παρακάτω μετά την αναστολή των εργασιών των
υποκαταστημάτων από την την εκμετάλλευσή τους συνέχισε η Από τα
παραπάνω γίνεται απολύτως κατανοητό ότι η δραστηριότητα της εταιρείας μηχανογράφησης
συνεχίστηκε και υπό την νέα επωνυμία και την νέα διεύθυνση του

Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην ίδια περιοχή, στις εγκαταστάσεις της εταιρείας και
με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης κατέσχεσε ένα (1) λογικό αντίγραφο επέκτασης
(DD) του σκληρού δίσκου ο οποίος βρίσκεται εγκατεστημένος σε κεντρική μονάδα ηλεκτρονικού
υπολογιστή μοντέλου με σειριακό αριθμό

Με την υπ' αριθ. Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους
..... κατέσχεσε με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης λογιστικά αρχεία-
βιβλία των επιχειρήσεων ετών 2016-2018 από τον λογιστή των ανωτέρω
εταιρειών, με έδρα Αυθημερόν, απεστάλησαν μέσω μηνύματος
ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) μέρος των ζητηθέντων «Ζ» και των βιβλίων των ελεγχόμενων
επιχειρήσεων του Πίνακα 1. Τα ανωτέρω έλαβαν αριθμούς πρωτοκόλλου της Υπηρεσίας μας, ΥΕΔΔΕ
.....

Ταυτόχρονα διενεργήθηκε έλεγχος στα υποκαταστήματα της επιχείρησης
σύμφωνα με την υπ' αριθ. Εντολή Ελέγχου από συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από
τον και συγκεκριμένα στα:

1)ΥΠΟΚ.

2)στο ΥΠ/ΜΑ:

3)στο ΥΠ/ΜΑ:

προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος που αφορά στα ηλεκτρονικά αρχεία των μηχανισμών ΕΑΦΔΣΣ της
εταιρείας μηχανοργάνωσης

Από όλους τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στις, διαπιστώθηκε ότι, σε όλα τα ανωτέρω
καταστήματα, οι επιχειρήσεις είχαν προβεί σε αντικατάσταση των ΦΗΜ (ΕΑΦΔΣΣ) αλλά και των Η/Υ
και στην θέση τους λειτουργούσαν ταμειακές μηχανές οι οποίες εγκαταστάθηκαν και ξεκίνησαν να
λειτουργούν κατά το απόγευμα της προηγούμενης ημέρας (όπως μας δήλωσαν οι υπάλληλοι των
καταστημάτων), ήτοι την ημέρα του πρώτου ελέγχου στις Συνεπώς από τα ανωτέρω
προκύπτει ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις άλλαξαν αίφνης τον τρόπο λειτουργίας τους ως αποτέλεσμα
των διενεργηθέντων ελέγχων της Υπηρεσίας.

Στις με τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ έγγραφα, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντων υπ' αριθ. Εκθέσεων Κατάσχεσης, εστάλησαν στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ-Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ του λοιπού ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την με την υπ' αριθ. Έκθεσης Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθ. έκθεσης κατάσχεσης από την “ Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την υπηρεσία μας προς την ΕΛΑΣ για τα κατασχεθέντα στοιχεία της έκθεσης κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) προκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα με την ονομασία ‘.....για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία –προγράμματα με στόχο την μείωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Στις η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

Επιχείρηση με στοιχεία

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το σύστημα παραγγελιοληψίας, βάση δεδομένων καθώς και προγράμματα με τα ίδιο χαρακτηριστικά που βρέθηκαν στην επιχείρηση εστίασης με την διαφορά ότι η βάση δεδομένων περιέχει στοιχεία παραγγελιών πέραν της τελευταίας φορολογικής ημέρας. Επισημαίνεται ότι το αρχείο «Zixer24.exe»-το οποίο δύναται να τροποποιήσει τις τιμές των ημερήσιων εγγραφών Z- όπως προκύπτει από την ανάλυση των εγγραφών καταγραφής συμβατότητας εκτελέσιμων αρχείων (UserAssist), του μητρώου (registry) του λειτουργικού συστήματος, υπήρχε κατά το παρελθόν εγκατεστημένο.

Στις η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ.αρ. Έκθεσης Κατάσχεσης μέρος των οποίων τα 22 αρχεία excel με το διακριτικό που αποτελούν και το αντικείμενο τη επεξεργασίας που αναφέρεται κατωτέρω.

Στις συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, πραγματοποίησε σύμφωνα με την υπ' αριθ. Εντολή Ελέγχου, μερικό επιτόπιο έλεγχο στο υποκατάστημα της ελεγχόμενης εταιρείας στη δηλωθείσα εγκατάσταση υπ' αριθ. 1, επί της οδού Από τον μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται εγκατάσταση στην οδό αυτή, ούτε δραστηριοποιούνταν η ελεγχόμενη εταιρεία. Σε συνέχεια του ελέγχου το ίδιο συνεργείο μετέβη στην

οδό, όπου είχε δηλωθεί εγκατάσταση από την εταιρεία και βρέθηκε να λειτουργεί η ελεγχόμενη εταιρεία, ήτοι η

Από το χρονικό διάστημα που αναφέρεται στα κατασχεθέντα στοιχεία σε συνδυασμό με τα στοιχεία μητρώου των εγκαταστάσεων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, και από τα πραγματικά περιστατικά του μερικού επιτόπιου ελέγχου στις, προκύπτει ότι για την επιχείρηση υφίστανται ανεπίσημα στοιχεία για τα υποκαταστήματα του Πίνακα 2 (πλην της εγκατάστασης υπ' αριθ. 1), ως συνέχεια των υποκαταστημάτων της, η οποία ανέστειλε την δραστηριότητά της, χωρίς να έχει κάνει διακοπή εργασιών. Επίσης, να σημειωθεί ότι από τον ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι το εκάστοτε υποκατάστημα της, έχει κάνει έναρξη κατά την ημερομηνία αναστολής της οικονομικής δραστηριότητας του αντίστοιχου υποκαταστήματος της Όλα τα ανωτέρω υποκαταστήματα της έκαναν αναστολή της οικονομικής δραστηριότητάς τους στο έτος 2017 (Σεπτέμβριο και Οκτώβριο). Αναλυτικά οι ημερομηνίες κατά τις οποίες έχουν καταχωρηθεί τα τελευταία έσοδα για κάθε υποκατάστημα της παρατίθενται στο Παράρτημα 1, της παρούσας Πληροφοριακής Έκθεσης.

Σε συνέχεια των παραπάνω ελέγχων στις επιδόθηκαν Προσκλήσεις για Διάθεση των Λογιστικών αρχείων και στοιχείων σε όλες τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις του Πίνακα 1 με τις οποίες ζητούνταν πέραν των βιβλίων εσόδων και εξόδων και τα επίσημα φορολογικά στοιχεία εσόδων («Ζ» & τιμολόγια), και τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) των μηχανισμών των οποίων προμηθεύτρια ήταν η εταιρεία μηχανοργάνωσης

Ειδικά για την ελεγχόμενη εταιρεία εκδόθηκε και επιδόθηκε η Πρόσκληση υπ' αριθ. προς την εταιρεία για προσκόμιση βιβλίων, Ζ, Τιμολογίων και ηλεκτρονικών αρχείων των ΕΑΦΔΣΣ..... των ετών 2017-2018. Ο διαχειριστής της εταιρείας με τις υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Αιτήσεις Παράτασης ανταποκρίθηκε στις προσκομίζοντας μέσω του λογιστή μέρος των ζητηθέντων στοιχείων με το υπ.αρ. έγγραφο και διενεργήθηκε η υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν τα προσκομισθέντα. Για την ανωτέρω Έκθεση Κατάσχεσης εκδόθηκε οίκοθεν το υπ' αριθ. ΣΔΕ Από τα λογιστικά στοιχεία και αρχεία που είχαν ζητηθεί με την πρόσκληση δεν προσκομίστηκαν τα «Ζ» και τα ηλεκτρονικά αρχεία για τα οποία υποβλήθηκαν από τον διαχειριστή οι υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Υπεύθυνες Δηλώσεις με τις οποίες δήλωσε ότι τα ηλεκτρονικά αρχεία των ΕΑΦΔΣΣ έχουν καταστραφεί και δεν υπάρχουν και οι μηχανισμοί έχουν τεθεί σε οριστική παύση.

Σημειώνουμε ότι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο ούτε δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις για τον τόπο αποθήκευσής τους.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι και όλες οι υπόλοιπες εμπλεκόμενες επιχειρήσεις του Πίνακα 1 προσκόμισαν για την τύχη των ηλεκτρονικών υπολογιστών και αρχείων παρόμοιου περιεχομένου έγγραφα με τα οποία μας έκαναν γνωστό ότι τα ηλεκτρονικά αρχεία και οι ΦΗΜ καταστράφηκαν. Πέραν των ευρημάτων της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε για τις δυνατότητες που βρέθηκαν στην επιχείρηση της μηχανογράφησης πρωταρχικός στόχος του ελέγχου ήταν ο έλεγχος του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται στα κατασχεμένα αρχεία. Από τον τίτλο των στηλών στα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία προκύπτει ευθέως η έννοια των αριθμητικών δεδομένων που ακολουθούν στις στήλες αυτές :

Στην στήλη με τίτλο TAX ΚΑΘΑΡΟ αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης το ΚΑΘΑΡΟ έχει την έννοια ότι τα ποσά είναι άνευ Φ.Π.Α. και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των στηλών TAX ΚΑΘΑΡΟ με τα βιβλία.

Οι ημερομηνίες που αναφέρονται στα ηλεκτρονικά αρχεία δεν συμπίπτουν με τις γνωστές φορολογικές περιόδους των δηλώσεων Φ.Π.Α ή φόρου εισοδήματος. Από τον έλεγχο των βιβλίων των αντίστοιχων ημερομηνιών διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα ανά υποκατάστημα συμφωνούν με τα αναφερόμενα της στήλης TAX(ΚΑΘΑΡΟ) πλην αμελητέων διαφορών - εξαιρέσεων τις οποίες ο έλεγχος εξηγεί στην ενότητα “ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ”

Συνεπώς η στήλη TAX(ΚΑΘΑΡΟ) διαπιστώθηκε ότι αφορά τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της επιχείρησης Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα της στήλης αυτής δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Τα αριθμητικά δεδομένα της στήλης αυτής προκύπτουν από την αφαίρεση των προοδευτικών συνόλων μιας περιόδου μεταξύ δυο στηλών

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας στις ενέργειες της εταιρείας και ο ισχυρισμός της περί του αντιθέτου είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προέβη σε αναιτιολόγητες ελεγκτικές κρίσεις και όσα λαμβάνονται ως βάση ενδείξεων τέλεσης φορολογικών παραβάσεων απόκρυψης φορολογητέας ύλης είναι απλώς τα ηλεκτρονικά αρχεία της εταιρείας, που δεν δύνανται να παράξουν έννομα αποτελέσματα ως προς αυτή.

Επειδή, από τις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η προαναφερόμενη παρέμβαση από την προσφεύγουσα στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της επίμαχης φορολογητέας ύλης, στα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2017

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	27.464,21€	27.464,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	13.732,11€	13.732,11€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.196,32€	41.196,32€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	35.118,60€	35.118,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A ΚΦΔ	17.559,30€	17.559,30€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.677,90€	52.677,90€

(αριθμ. Πράξης)

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2018

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.370,41€	30.370,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	15.185,21€	15.185,21€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.555,62€	45.555,62€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	14.922,54€	14.922,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A ΚΦΔ	7.461,27€	7.461,27€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.383,81€	22.383,81€
----------------------------	-------------------	-------------------

(αριθμ. Πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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