



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1557

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. 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)».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, αρ., κατά της με αριθμό/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 30/01/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 123.644,14 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 61.822,07 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.907,80 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **211.374,01 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη εδράζεται στην από 20/12/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμό /11-05-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε με αφορμή τον με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/20-10-2020 φάκελο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο οποίος εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με συνημμένο Δελτίο Πληροφοριών για τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το οποίο:

“Η επιχείρηση με ΑΦΜ, με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης Μ. ΕΠΕ απομείωνε συστηματικά τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων, εκδοθέντων από ΕΑΦΔΣΣ το φορολογικό έτος 2017, με σκοπό την απόκρυψη εσόδων (φορολογητέα ύλη) και εν τέλει την μη καταβολή του αναλογούντος φόρου. Η ως άνω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της για την χρήση 2017 ανέρχεται στο ποσό των 287.834,00 €, όπως αναλύεται κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ
ΥΠΟΚ/ΜΑ		13/03/2017-31/08/2017	91.517,00
ΥΠΟΚ/ΜΑ		13/03/2017-31/08/2017	85.509,00
ΥΠΟΚ/ΜΑ		14/03/2017-31/08/2017	29.563,00
ΕΔΡΑ		14/03/2017-31/08/2017	81.245,00
ΣΥΝΟΛΑ			287.834,00

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα την, διενεργήθηκε ύστερα από την υπ' αριθ./2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτη με υπολογιστή κατά εξακολούθηση. Για την εκτέλεση της ανωτέρω Εισαγγελικής Παραγγελίας εκδόθηκε η υπ' αριθμό /..... Εντολή Ελέγχου. Κατ'

εφαρμογή της προηγούμενης εντολής εκδόθηκε η Εντολή Ελέγχου Επεξεργασίας για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν 4172/2013 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), Ν.2859/2000.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 10/06/2018 συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε μία επιχείρηση εστίασης. Κατά τον έλεγχο αυτό λήφθηκαν ενδεικτικές αποδείξεις λιανικών πωλήσεων οι οποίες εκδόθηκαν από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Στην συνέχεια επιδόθηκε η υπ' αριθμ./10-06-2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ άλλων τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας, των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων που προσκομίστηκαν και των ληφθέντων αποδείξεων την στιγμή του ελέγχου προέκυψαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέγχθησαν, παρότι πρόεκυψαν οι παραπάνω διαφορές, ήταν ακριβώς η ίδια στο παραστατικό του ελέγχου και στο ηλεκτρονικό αρχείο b.txt. Από το γεγονός αυτό δημιουργήθηκαν σαφείς ενδείξεις ότι υπήρξε παρέμβαση στα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Με αφορμή τα παραπάνω, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στις 16/7/2018 στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./16-07-2018 Έκθεσης Κατάσχεσης σκληροί δίσκοι και Η/Υ, προκειμένου να ανευρεθεί ο τρόπος απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της ανωτέρω επιχείρησης είναι η εταιρεία μηχανοργάνωσης «....., ΑΦΜ». Η ανωτέρω εταιρεία είναι και η προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της προσφεύγουσας.

Στη συνέχεια, στις 17/07/2018 με την υπ' αριθμ./2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης και διενήργησε έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν στοιχεία τα οποία παρέπεμπαν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης. Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ./17-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης, κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία, τα οποία αποθηκεύθηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο (usb). Ανάμεσα σε αυτά υπήρχαν αρχεία τα οποία περιελάμβαναν οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης καταχωρημένα σε φάκελο με την ένδειξη «Προσφορές». Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξεις και επί της διαφοράς τους υπολογίζονταν ένα ποσοστό για το οποίο συχνά υπήρχαν σχόλια είσπραξής του (τμηματικές καταβολές) από την εταιρεία μηχανοργάνωσης Στο σύνολο των περιπτώσεων αυτών η ένδειξη αφορούσε ένα νούμερο μικρότερο από αυτό του και κάθε φορά οι ενδείξεις αυτές αναφέρονταν σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Η ένδειξη εκτός της χρονικής περιόδου, σε αρκετές περιπτώσεις χαρακτηρίζονταν και από μια αύξουσα αρίθμηση που παρέπεμπε σε αρίθμηση Ζ. Η παραπάνω έρευνα οδήγησε στην υπόνοια ότι η ένδειξη αφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξη τις πωλήσεις κατά ένα ποσοστό μειωμένες. Σε σχετικό ερώτημα του συνεργείου ελέγχου για την έννοια των ενδείξεων ο κ. - διαχειριστής της εταιρείας, υπέγραψε την υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/18-7-2018 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι: «Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με

τις ενδείξεις που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα παραπάνω αρχεία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης. Η λήψη τους έγινε με ηλεκτρονικό τρόπο». Στη συνέχεια, σε προφορικό ερώτημα του ελέγχου προς τον Κ..... με ποιό τρόπο οι αποδείξεις μπορούν να τροποποιηθούν ως προς το είδος και την αξία τους, απάντησε ότι θα μπορούσε να συμβεί αυτό με χειροκίνητο τρόπο και παρουσίασε τη διαδικασία μείωσης και αποθήκευσης της μειωμένης απόδειξης. Συγκεκριμένα, τροποποίησε τα είδη και τις αξίες μιας απόδειξης, χειροκίνητα στον Η/Υ και αφού αποθήκευσε την τροποποιημένη απόδειξη στη συνέχεια την επανεκτύπωσε μαζί με την σήμανση (b.txt) της αρχικής απόδειξης.

Κατόπιν στις 31/07/2018 ακολούθησε νέος έλεγχος στην ΕΠΕ, με τη συνδρομή Αστυνομίου της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, με τον οποίο κατασχέθηκαν, με την υπ' αριθμ. /31-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης, σκληροί δίσκοι και φυσικά αντίγραφα σκληρών δίσκων.

Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης «.....», εντοπίστηκαν δύο αρχεία με τίτλο «.....» και «..... 18-9-2017», από την επεξεργασία των οποίων και σε συνδυασμό με τα στοιχεία των συστημάτων elenxis και taxisnet διαπιστώθηκε ότι αφορούν την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία διατηρεί με έδρα στη, επί της οδού, υποκατάστημα στην ίδια διεύθυνση με δραστηριότητα καφετέριας και υποκαταστήματα στην, επί της οδού

Στην συνέχεια και βάσει των ανωτέρω στοιχείων διενεργήθηκαν στις 07-09-2018 ταυτόχρονα οι εξής έλεγχοι:

1) Με την υπ' αριθμ. /2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου με την συνδρομή αστυνομικού από την Δ/νση Εγκληματολογικών Ερευνών, μετέβη στην Έδρα και το υποκατάστημα της επιχείρησης και κατάσχεσε με την υπ' αριθμ. /7-9-2018 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφα σκληρών δίσκων δύο Η/Υ με Σειριακό αριθμό (έδρας) και (υποκ/ματος). Επίσης το συνεργείο εξέδωσε και επέδωσε την υπ' αριθμ. /2018 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

2) Με την υπ' αριθμ. /2018 Εντολή Ελέγχου συνεργείο ελέγχου με την συνδρομή αστυνομικού από την Δ/νση Εγκληματολογικών Ερευνών, μετέβη σε υποκατάστημα της επιχείρησης στην, επί της οδού και κατάσχεσε με την υπ' αριθμ. /7-9-2018 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο σκληρού δίσκου από τον Η/Υ του καταστήματος με Σειριακό αριθμό

3) Με την υπ' αριθμ. /2018 Εντολή Ελέγχου συνεργείο ελέγχου με την συνδρομή αστυνομικού από την Δ/νση Εγκληματολογικών Ερευνών, μετέβη σε υποκατάστημα της επιχείρησης στην Πλατεία, επί της λεωφόρου και κατάσχεσε με την υπ' αριθμ. /7-9-2018 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο σκληρού δίσκου από τον Η/Υ του καταστήματος με Σειριακό αριθμό

Στην συνέχεια, η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. /2018 πρόσκληση προσκομίζοντας στις 19-12-2018 τα κάτωθι:

1) Ημερήσια αναφορά πωλήσεων (Z OUT) με αύξουσα αρίθμηση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου από 14-8-2017 έως 30-11-2017.

- 2) Ημερήσια αναφορά πωλήσεων (Z OUT) με αύξουσα αρίθμηση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου, από 2-1-2017 έως 14-8-2017)
- 3) Ημερήσια αναφορά πωλήσεων (Z OUT) με αύξουσα αρίθμηση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου, από 1-4-2017 έως 30-11-2017.
- 4) Ημερήσια αναφορά πωλήσεων (Z OUT) με αύξουσα αρίθμηση έως του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου, από 1-1-2017 έως 30-11-2017.
- 5) Ημερήσια αναφορά πωλήσεων (Z OUT) με αύξουσα αρίθμηση . του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου από 1-1-2017 έως 15-11-2017.
- 6) Ψηφιακός δίσκος με αρχεία txt από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου της χρήσης 2017.
- 7) Ψηφιακός δίσκος με αρχεία txt από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου της χρήσης 2017.
- 8) Ψηφιακός δίσκος με αρχεία txt από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου της χρήσης 2017.

Αντίγραφο του βιβλίου εσόδων για την χρήση 2017.

Πάρα ταύτα η επιχείρηση δεν προσκόμισε τα κάτωθι που είχαν ζητηθεί με την/2018 πρόσκληση:

- 1) Ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z OUT) και αρχεία txt του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου
- 2) Ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z OUT) από 16-11-2017 έως 31-12-2017 και αρχεία txt του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου
- 3) Ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z OUT) και αρχεία txt του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου
- 4) Ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z OUT) και αρχεία txt του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου
- 5) Ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z OUT) για Δεκέμβριο 2017 του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου
- 6) Ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z) για τις ΦΗΜ με αριθμό μητρώου:

Για τα ως άνω ζητηθέντα, εκδόθηκε και επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος η υπ' αριθμ. /19-12-2018 πρόσκληση προσκόμισης. Η επιχείρηση μέχρι της 15-12-2019 δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση με συνέπεια την επόμενη ημέρα 16-12-2019 να εκδοθούν τα υπ' αριθμ. /16-12-2019 Σ.Δ.Ε και /16-12-2019 Π.Π.Π για την παράβαση της μη προσκόμισης των ζητηθέντων.

Στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα αρχεία των υπ' αριθμ. /17-7-2018 και /31-7-2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης, εστάλησαν στην του λοιπού ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την ΕΠΕ με την υπ' αριθμ. /17-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθμ. /31-7-2018 έκθεσης κατάσχεσης από την ίδια εταιρεία.

Η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ απάντησε στα ως άνω αιτήματα με τις υπ' αριθμ. /..... /19-4-2019 και-β/23-4-2019 εκθέσεις Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, τα σημαντικότερα ευρήματα των οποίων για την εταιρεία ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. μεταξύ άλλων αναφέρουν:

«Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....» το οποίο δίνει τη δυνατότητα απομακρυσμένης πρόσβασης μεταξύ υπολογιστών - είτε πρόσβαση σε τρίτους υπολογιστές, είτε πρόσβαση στον τρέχοντα υπολογιστή από τρίτους.

Εντοπίστηκαν διαγεγραμμένοι φάκελοι με ονομασία «....» στους οποίους περιλαμβάνονταν εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες «.....»

Το πρόγραμμα «.....» συνοπτικά προσπελαίνει τα φορολογικά παραστατικά της ημέρας - που προηγουμένως έχουν προκύψει από το σύστημα παραγγελιοληψίας - και αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων Αφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του ημερήσιου αριθμού Z.

Το πρόγραμμα «.....» υπολογίζει το ημερήσιο Z χωρίς να αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «.....»

Ανακτήθηκαν διαγεγραμμένα αρχεία φορολογικών παραστατικών (txt), πολλά εκ των οποίων, ανακτήθηκαν από φακέλους με ονομασία που καταλήγει ως «_fixed» [...]

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία, το οποίο δύναται, μεταξύ άλλων, να διενεργήσει έλεγχο ως προς την ορθότητα (σύνολο τιμών, Π.Α.Η.Ψ., ύπαρξη αρχείων φορολογικού τύπου Β κ.α.) των στοιχείων που περιέχονται σε αρχεία φορολογικών παραστατικών και δύναται να παρέμβει στα αρχεία διορθώνοντας («Fix») τις τυχόν διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει - ή δημιουργεί εκ νέου - στο αντίστοιχο αρχείο Β, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ. χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - ώστε να αντιστοιχεί στο αρχείο Α. Οι ανωτέρω ενέργειες δύναται να πραγματοποιηθούν είτε σε μεμονωμένα αρχεία είτε μαζικό σε σύνολο αρχείων. [...]

Εντοπίστηκε επίσης, εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία» το οποίο φέρει όμοια λειτουργικότητα με το πρόγραμμα Το πρόγραμμα «.....» κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο «.....» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα που περιγράφεται ανωτέρω) τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολό τους όλες τις τιμές των εγγραφών Z, είτε μία - μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).»

Στις 13/2/2019 με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφο, τα κατασχεμένα των υπ' αριθ./7-9-2018,/7-9-2018 και/7-9-2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης, εστάλησαν στην

Στις 19-3-2020 η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε απάντησε με την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/21/5728/1-α' έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης (αρ. πρωτ./31-3-2020), τα ευρήματα της οποίας αφορούν την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

«Κατά την εργαστηριακή εξέταση του πειστήριου (Υποκατάστημα):

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λειτουργικό σύστημα «.....», της εταιρείας «.....», το οποίο φέρεται να εγκαταστάθηκε την «21/1/2015 08:56:57 (UTC)», με ονομασία Υπολογιστή (Computer name) «.....».

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το σύστημα παραγγελιοληψίας, όμοιο με αυτό που περιγράφεται στην Z3.2 της παρούσας και αποτελείται από αντίστοιχα λογισμικά εντός φακέλων με ονομασία «.....». [...]

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....»

Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «zcalc» της παραγράφου Z13.1 περιέχει, μεταξύ άλλων, δύο (2) εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες:«.....». [....]

Κατά την εργαστηριακή εξέταση του πειστήριου (..... και έδρας): Εντοπίστηκαν τα κάτωθι εγκληματολογικά αντίγραφα:

....., με αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας [.....] ,

....., με αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας [.....

Κατά την εργαστηριακή εξέταση του αντιγράφου της προηγούμενης παραγράφου με όνομα «.....»:

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λειτουργικό σύστημα «.....», της εταιρείας «Microsoft», το οποίο φέρεται να εγκαταστάθηκε την «21/01/2018 08:36:28 AM (UTC)», με ονομασία Υπολογιστή (Computer name) «.....». Εντοπίστηκε εγκατεστημένο σύστημα παραγγελιοληψίας, όμοιο με αυτό που περιγράφεται στην παρ. Z3.2 της παρούσας και αποτελείται από αντίστοιχα λογισμικά εντός φακέλου με ονομασία «.....r». [....]

Η βάση δεδομένων, τύπου «Microsoft SQL», του ανωτέρω συστήματος παραγγελιοληψίας φέρει την ονομασία «.....» και πίνακα με την ονομασία «.....», ο οποίος περιέχει (9) εγγραφές χρηστών. [....]

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....» στη διαδρομή «.....». Τα αρχεία ρυθμίσεων και καταγραφής συμβάντων και συνδέσεων (.....) του λογισμικού παρουσιάζονται στο Παράρτημα 13.4 του συνημμένου ψηφιακού μέσου της παρούσας. Από την ανάλυση του αρχείου «.....», προέκυψε ότι ο αναγνωριστικός αριθμός (ID) του πειστήριου υπολογιστή είναι «.....».

Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «.....». Ο τρόπος λειτουργίας αντίστοιχων λογισμικών αναλύθηκε από την Υπηρεσία μας και παρουσιάζεται περιγραφικά στην Παράγραφο Z3.4.

Κατά την εργαστηριακή εξέταση του αντιγράφου της προηγούμενης παραγράφου με όνομα»:

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λειτουργικό σύστημα «.....», της εταιρείας «.....», το οποίο φέρεται να εγκαταστάθηκε την «29/01/2018 03:22:45 PM (UTC)», με ονομασία Υπολογιστή (Computer name) «.....».

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο σύστημα παραγγελιοληψίας, όμοιο με αυτό που περιγράφεται στην ζ3.2 της παρούσας και αποτελείται από αντίστοιχα λογισμικά εντός φακέλου με ονομασία «.....» [....]

Η βάση δεδομένων, τύπου «.....», του ανωτέρω συστήματος παραγγελιοληψίας, φέρει την ονομασία και πίνακα με την ονομασία ο οποίος περιέχει εννέα (9) εγγραφές χρηστών. [....]

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....» στη διαδρομή». Τα αρχεία ρυθμίσεων και καταγραφής συμβάντων και συνδέσεων (.....) του λογισμικού παρουσιάζονται στο Παράρτημα 14.5 του συνημμένου ψηφιακού μέσου της παρούσας. Από την ανάλυση του αρχείου «.....», προέκυψε ότι ο αναγνωριστικός αριθμός (ID) του πειστήριου υπολογιστή είναι «.....».

Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «.....». Ο τρόπος λειτουργίας αντίστοιχων λογισμικών αναλύθηκε από την Υπηρεσία μας και παρουσιάζεται περιγραφικά στην Παράγραφο Z3.4. [....]

Κατά την εργαστηριακή εξέταση του πειστήριου (.....):

Εντοπίστηκαν τα κάτωθι εγκληματολογικά αντίγραφα:

..... με αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας [.....
.....].

....., adl, με αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας [.....

Κατά την εργαστηριακή εξέταση του αντιγράφου της προηγούμενης παραγράφου με όνομα
.....

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λειτουργικό σύστημα «.....».

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο σύστημα παραγγελιοληψίας, όμοιο με αυτό που περιγράφεται στην ξΖ3.2 της παρούσας και αποτελείται από αντίστοιχα λογισμικά εντός φακέλου με ονομασία «.....». [...]

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό «.....

Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «..... Ζ3.4. [...]

Όπως αναφέρθηκε στην εξέταση των αντιγράφων των σκληρών δίσκων από τους Η/Υ της
.....», των οποίων η περιγραφή παραπέμπεται σε άλλη ενότητα της έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Ο έλεγχος εντόπισε τις περιγραφές αυτές και τις παραθέτει παρακάτω αυτολεξεί:

.....

Πρόκειται για εκτελέσιμο αρχείο εντολών με ονομασία «.....». Το εν λόγω αρχείο έχει ορισθεί να εκτελείται αυτόματα με κάθε εκκίνηση του λειτουργικού συστήματος του πειστηρίου, μέσω ορισθέντος αρχείου συντόμευσης (lnk) στη διαδρομή «..... όπου αποθηκεύονται τα αρχεία καταγραφής επέκτασης <dog»,

.....

Εκτελώντας το πρόγραμμα «.....» εμφανίζεται η παρακάτω οθόνη (εικόνα 3.4.1) [δίνονται οι επιλογές: Υπολογισμός Ζ, Υπολογισμός Χ, Επανεκτύπωση Ζ, Σύνολα, Παράμετροι, Έξοδος].

Επιλέγοντας, αρχικώς, την επιλογή «Παράμετροι» εμφανίζεται η οθόνη παραμετροποίησης του προγράμματος (Βλ. Εικόνα 3.4.2). Επισημαίνεται ότι, στο σημείο αυτό, ζητήθηκε κωδικός πρόσβασης από το πρόγραμμα και χρησιμοποιήθηκε ο κωδικός>. [...]

Επιλέγοντας «Εφαρμογή», οι ρυθμίσεις αποθηκεύονται στα αρχεία «.....» στην ίδια διαδρομή με το εκτελέσιμο «.....». Από τις ρυθμίσεις στο σύνολο τους, προέκυψε ότι, μεταξύ των παραμέτρων του προγράμματος, δηλώνεται η διαδρομή των -σημανθέντων από το σύστημα παραγγελιοληψίας - φορολογικών παραστατικών, ήτοι «.....». Το αρχείο αυτό επιτρέπει στο πρόγραμμα να προσπελάσει από τα φορολογικά παραστατικά τύπου Α τα οικονομικά δεδομένα (τιμές, σύνολα κ.τ.λ.). Επίσης, δηλώνεται η διαδρομή αποθήκευσης του «.....». Το αρχείο αυτό, αποτελεί τη βάση δεδομένων του προγράμματος, στο οποίο αποθηκεύονται τα οικονομικά δεδομένα (καθαρό ποσό, μικτό ποσό, ΦΠΑ κ.ά.) της εκάστοτε ημέρας φορολογικών παραστατικών (αριθμός Ζ). Επιλέγοντας την επιλογή «Υπολογισμός Ζ» (Βλ. Εικόνα 3.4.1), το πρόγραμμα ζητά των κωδικό πρόσβασης «Κωδικό USER», όπως αυτός είχε προηγουμένως ρυθμιστεί στις παραμέτρους του. Αφού χρησιμοποιηθεί ο κωδικός «.....», το πρόγραμμα ζητά από τον χρήστη να επιλέξει τη διαδρομή ενός φακέλου φορολογικών παραστατικών ημέρας [...]

Επιλέγοντας στη συνέχεια «Εφαρμογή», το πρόγραμμα προσπελαύνει τα φορολογικά παραστατικά της ημέρας -που προηγουμένως έχουν προκύψει από το σύστημα παραγγελιοληψίας και αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «.....». Κατά τη διαδικασία προσπελάσσονται επίσης πιθανές ημέρες, προ της επιλεχθείσας, που δεν έχουν προηγουμένως αποθηκευτεί στο αρχείο βάσης δεδομένων «.....». Με το πέρας της διαδικασίας προστίθεται μια εγγραφή

στο τέλος του αρχείου «z.log», το οποίο βρίσκεται στην ίδια διαδρομή με το εκτελέσιμο αρχείο. Μεταξύ άλλων, στην εγγραφή συμπεριλαμβάνεται η ημερομηνία της ανωτέρω πράξης ο αριθμός Z που επιλέχθηκε και η τιμή συνόλου που υπολογίσθηκε. Αν επιλεχθεί η επιλογή «Εμφάνιση αναφοράς», αφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του επιλεγθέντος αριθμού Z.

Επιλέγοντας την επιλογή «Επανεκτύπωση Z» (Βλ. Εικόνα 3.4.1), εμφανίζεται λίστα με όλες τις εγγραφές Z που έχουν προηγουμένως αποθηκευτεί στο αρχείο βάσης δεδομένων «.....» Από τη λίστα των εγγραφών, ο χρήστης μπορεί να επιλέξει μία ή περισσότερες εγγραφές Z, και να τυπώσει είτε «Γενικά σύνολα» ανά εγγραφή Z, είτε «Μηνιαίο Z» με τις επιλεγμένες εγγραφές.

Στη καρτέλα ρυθμίσεων «Κωδικοί», ο χρήστης που γνωρίζει τον κωδικό «.....», δύναται να καθορίσει αν θα απαιτείται κωδικός πρόσβασης στις επιμέρους επιλογές του προγράμματος, ποιος κωδικός θα απαιτείται και να δηλώσει τον «Κωδικό». Επιλέγοντας από τη λίστα, δίπλα σε μία επιλογή, την τιμή «.....» ορίζεται ότι η επιλογή αυτή δεν θα απαιτεί κωδικό πρόσβασης. Επιλέγοντας την τιμή «.....» ορίζεται ότι η επιλογή αυτή θα απαιτεί κωδικό πρόσβασης, που εν προκειμένω μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο κωδικός «.....». Επιλέγοντας την τιμή «.....» ορίζεται ότι η επιλογή αυτή θα απαιτεί τον κωδικό πρόσβασης που έχει δηλωθεί στο πεδίο «Κωδικός». Με τις ρυθμίσεις της καρτέλας «Κωδικοί», που φέρει το πρόγραμμα στο υπό εξέταση πειστήριο και απεικονίζονται στην Εικόνα 3.4.3, προκύπτει πως.- οι επιλογές «Επανεκτύπωση Z» και «Υπολογισμός X» δεν προστατεύονται από κωδικό πρόσβασης, οι επιλογές «Σύνολα» και «Παράμετροι» προστατεύονται από τον κωδικό πρόσβασης «.....», ενώ η επιλογή « Υπολογισμός Z» προστατεύεται από τον «Κωδικό USER», ήτοι «.....».

Επιλέγοντας την επιλογή «Σύνολα» (Βλ, Εικόνα 3.4.1), το πρόγραμμα ζητά των κωδικό πρόσβασης «.....», όπως αυτός είχε προηγουμένως ρυθμιστεί στις παραμέτρους του. Αφού χρησιμοποιηθεί ο κωδικός «.....» εμφανίζονται, μεταξύ άλλων, γενικά σύνολα όλων των εγγραφών Z, τα οποία έχουν προηγουμένως αποθηκευτεί στο αρχείο βάσης δεδομένων «.....». Δίνεται επιπλέον, η δυνατότητα να τροποποιηθεί η κεφαλίδα εκτύπωσης που περιέχει τα στοιχεία της εταιρείας και περιλαμβάνεται σε κάθε ανωτέρω αναφερόμενη εκτύπωση.

«.....»

Το εν λόγω πρόγραμμα περιλαμβάνει τις επιλογές « Υπολογισμός και « Υπολογισμός X». Κατά την εκάστοτε επιλογή, εμφανίζεται αναφορά (Z ή X αντίστοιχα), υπολογίζοντας τις συνολικές τιμές από τον τελευταίο αριθμητικό φάκελο φορολογικών παραστατικών. Ο υπολογισμός των τιμών για την αναφορά, προκύπτει μόνο μετά από προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών από τον φάκελο και δεν αποθηκεύεται στο αρχείο βάσης δεδομένων «.....». Ωστόσο, με το πέρας της διαδικασίας προστίθεται μια εγγραφή στο τέλος του αρχείου «z.log», που βρίσκεται στην ίδια διαδρομή με το εκτελέσιμο αρχείο, καθ' όμοιο τρόπο με την παρ. Z3.4.1 της παρούσας. [...]

Όπως προαναφέρθηκε, από την επιχείρηση κατασχέθηκαν αρχεία με την υπ' αριθμ. /17-7-2018 έκθεση κατάσχεσης που αφορούν πλήθος επιχειρήσεων-πελατών της Ανάμεσα στα κατασχεμένα αρχεία βρέθηκαν δύο ηλεκτρονικά αρχεία τύπου excel με ονομασία «.....», τα οποία αφορούν την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Συγκεκριμένα, το αρχείο με την ονομασία «.....» αποτελείται από ένα φύλλο excel το οποίο περιλαμβάνει τα καταστήματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος

(υποκαταστήματα και έδρα), πλήθος ημερών υπολογισμού για καθένα, τις στήλες) ανά κατάστημα και 4 άτιτλες στήλες.

Η πρώτη εξ αυτών περιλαμβάνει ποσά που προκύπτουν από την αφαίρεση

Η δεύτερη περιλαμβάνει ποσά που προκύπτουν από την πρώτη στήλη * 3%.

Η τρίτη στήλη περιλαμβάνει ποσά που προκύπτουν από την διαίρεση της στήλης με την αριθμητική τιμή 5,5.

Η τέταρτη στήλη περιλαμβάνει ποσά που προκύπτουν από την διαίρεση της τρίτης στήλης με την αριθμητική τιμή 30.

Από την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου «.....» προέκυψαν στοιχεία που αφορούν την χρηματική εξόφληση των οφειλών της προσφεύγουσας προς την, καταγραφή των πωλήσεων και της παροχής υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης προς την προσφεύγουσα και την καταγραφή οικονομικών δεδομένων της προσφεύγουσας ανά κατάστημα και ανά χρονική περίοδο, ξεκινώντας από τους τελευταίους μήνες του έτους 2015.

Από την επεξεργασία των ημερήσιων αναφορών πωλήσεων (Z OUT) που κατασχέθηκαν με την με αριθμό/19-12-2018 έκθεση κατάσχεσης διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν οι ημερήσιες αναφορές του Α' τριμήνου του έτους 2017 για την έδρα της επιχείρησης. Επίσης, ανάμεσα στις κατασχεμένες ημερήσιες αναφορές βρέθηκαν δύο (2) αναφορές με α/α0 της 1^{ης}/04/2017, του υποκαταστήματος, με ίδια ώρα έκδοσης και διαφορετικές αξίες.

Από την τεχνική πραγματογνωμοσύνη της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της ΕΛ.ΑΣ (αρ.πρωτ...../3-γ) αναφορικά με κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία της εταιρείας μηχανογράφησης (αρ. κατάσχεσης/17-72018) διαπιστώθηκε η ύπαρξη ηλεκτρονικών προγραμμάτων (....., που (με διαφορετικούς τρόπους το καθένα), προέβαιναν σε αλλοίωση των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης και συγκεκριμένα είχαν την δυνατότητα της μείωσης των πραγματικών εσόδων της και την παρουσίαση μειωμένων αντί των πραγματικών.

Από την τεχνική πραγματογνωμοσύνη της Δ.Ε.Ε (αρ.πρωτ...../1 -β) αναφορικά με κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία από την επιχείρηση (με τις υπ' αριθμ. κατάσχεσης/2018,/2018 και2018) διαπιστώθηκε η ύπαρξη προγραμμάτων με την ονομασία Συγκεκριμένα το πρόγραμμα έχει την δυνατότητα να προσπελαύνει τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράγονται από ΕΑΦΔΣΣ και ειδικά τα οικονομικά στοιχεία των εκδοθέντων αποδείξεων και να παράγει ένα αρχείο με την ονομασία Το αρχείο αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τα προαναφερθέντα προγράμματα της Συγκεκριμένα το πρόγραμμα (το είναι παρόμοιο) τροποποιεί τα δεδομένα του αρχείου με πρόσθεση ή αφαίρεση πωληθέντων ειδών και δημιουργώντας νέα ΠΑΗΨ (χωρίς την χρήση ΕΑΦΔΣΣ) ώστε να αντιστοιχεί στις αλλαγές. Το πρόγραμμα κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολο τους όλες τις τιμές των ημερήσιων αναφορών πωλήσεων (Z-OUT), είτε μία-μία, είτε μαζικά. Οι τροποποιήσεις δύνανται να γίνονται χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγόριθμους (ποσοστιαία μείωση).

Από τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία μηχανογράφησης εγκατέστησε στην πελάτη της εκτός από νόμιμο πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης/έκδοσης στοιχείων λιανικής και το ειδικό λογισμικό πρόγραμμα Το συγκεκριμένο πρόγραμμα

έπαιρνε τα στοιχεία των εκδοθέντων αποδείξεων και των αντίστοιχων ημερήσιων αναφορών πωλήσεων και παρήγαγε αρχείο με την ονομασία Το αρχείο αυτό με ηλεκτρονική μεταβίβαση (μέσω ηλεκτρονικού αρχείου ή μέσω απομακρυσμένης πρόσβασης με χρήση του προγράμματος — εγκατεστημένο και στις δύο εν λόγω επιχειρήσεις - ερχόταν στην κατοχή της και τα δεδομένα του, τροποποιούνταν από τα προγράμματα και Αναλυτικότερα μέσω του μπορούσαν να τροποποιηθούν τα πωληθέντα είδη στις εκδοθείσες αποδείξεις, αλλάζοντας την αξία τους, ενώ μέσω του μπορούσαν να τροποποιηθούν όλα τα δεδομένα των ημερήσιων αναφορών πωλήσεων. Το τροποποιημένο αρχείο επέστρεφε στην, όπου μέσω του προγράμματος εκτυπώνονταν οι αλλοιωμένες ημερήσιες αναφορές πωλήσεων (Z-OUTs).

Από την επεξεργασία των κατασχεμένων αρχείων της, όπου καταγράφονταν τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας, η ελεγκτική υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής συνένωσε στον παρακάτω πίνακα τα στοιχεία χωρίς να αλλοιωθεί η ουσία των καταχωρήσεων:

ΕΝΟΠΙΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΑ ΗΛ. ΑΡΧΕΙΑ Της						
ΕΙΔΟΣ ΕΓΚΑΤ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΑ ΑΡΧΕΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ “.....”	ΕΝΔΕΙΞΗ “.....”	ΕΝΔΕΙΞΗ “ΞΕΚΙΝΗΣΕ”	ΕΝΔΕΙΞΗ “ΗΜΕΡΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ”
ΥΠΟΚ.			274.182,00	182.665,00	13/03/2017	13/03-31/08
ΥΠΟΚ.			253.544,00	168.035,00	13/03/2017	13/03-31/08
ΥΠΟΚ.			95.214,00	65.651,00	14/03/2017	14/03-31/08
ΕΔΡΑ			233.896,00	152.651,00	14/03/2017	14/03-31/08
ΣΥΝΟΛΑ			856.836,00	569.002,00		

ΕΝΟΠΙΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΑ ΗΛ. ΑΡΧΕΙΑ ΤΗΣ		
ΣΧΟΛΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΚΕΡΔΟΣ 3%
“δεν έπαιζε το πλάνο πιο πριν από 13/03”	91.517,00	2.745,51
“δεν έπαιζε το πλάνο πιο πριν από 13/03”	85.509,00	2.565,27
“δεν έπαιζε το πλάνο πιο πριν από 14/03”	29.563,00	886,89
“δεν έπαιζε το πλάνο πιο πριν από 14/03”	81.245,00	2.437,35
	287.834,00	8.635,02

Από όλα τα ανωτέρω διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι στην στήλη αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και στην στήλη τα απομειωμένα έσοδα μετά από την επεξεργασία με τα ειδικά λογισμικά προγράμματα.

Τα ποσά της στήλης συμφωνούν με τις αντίστοιχες ημερήσιες αναφορές πωλήσεων και τις καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης.

Συνεπώς, η στήλη ΔΙΑΦΟΡΑ συνολικού ποσού 287.834,00 € διαπιστώθηκε ότι αποτελεί την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, φορολογικού έτους 2017.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το με αριθμό/01-10-2020 Σ.Δ.Ε. - Κλήση προς ακρόαση.

Μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την με αριθμό/23-12-2018 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία δήλωσε

αυξημένα έσοδα κατά 134.061,83 € και αυξημένο Κ.Π. κατά 120.453,95 €, το οποίο προέρχεται εκτός από αυξημένες αγορές και από απογραφή έναρξης 30.494,00 € η οποία δεν είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση.

Ανάλυση	Αρχική δήλωση	Τροποποιητική δήλωση	Διαφορά
Έσοδα	1.396.220,02	1.530.281,85	134.061,83
Κόστος πωληθέντων εμπορίας	469.932,57	502.778,41	32.845,84
Κόστος πωληθέντων παραγωγής	317.174,89	404.783,00	87.608,11
Έξοδα	558.467,87	558.467,87	0,00
Αποτελέσματα / καθαρά κέρδη	50.644,69	64.252,57	13.607,88

Μετά την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, η αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη διαμορφώθηκε ως εξής:

	Αρχική Δ.Φ.Ε.	Τροποποιητική Δ.Φ.Ε.	Έσοδα δηλωθέντα με την τροποπ. δήλ.	Αποκρυσταλλώσιμη φορ. ύλη βάσει Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα	1.396.220,02	1.530.281,85	134.061,83	287.834,00	153.772,17

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η με αριθμό/11-05-2023 εντολή ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2017 και συντάχθηκε το με αριθμό πρωτ./22-06-2023 Αίτημα Παροχής Στοιχείων, στο οποίο ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων χωρίς ωστόσο να προσδιορίσει τους τροποποιητικούς παράγοντες της με αριθμό/23-12-2018 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Από τον έλεγχο των αγορών που πραγματοποιήθηκε βάσει του προσκομισθέντος βιβλίου εσόδων – εξόδων προέκυψε ότι τα καταχωρημένα ποσά συμφωνούν με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνεπώς δεν αναγνωρίστηκε η δηλωθείσα με την τροποποιητική δήλωση δαπάνη, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Στο έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2016 δεν έχει συμπληρωθεί τελικό απόθεμα Α' υλών και αποθεμάτων και δεν προσκομίστηκε βιβλίο απογραφής ή κάποιο άλλο αρχείο αποθεμάτων από το οποίο να προκύπτει το αρχικό απόθεμα Α' υλών και αποθεμάτων του έτους 2017.

Τέλος, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων διαπιστώθηκε διαφορά στα δηλωθέντα έσοδα καθαρής αξίας 538,63 €.

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις, η ελεγκτική υπηρεσία του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα βάσει τροποποιητικής δήλωσης	64.252,57
Πλέον: Αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη βάσει δελτίου πληροφοριών Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής	153.772,17
Πλέον: Αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη βάσει διασταύρωσης Μ.Υ.Φ.	538,63

Πλέον: Διαφορά Κ.Π. στην τροποποιητική δήλωση η οποία δεν τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά	120.453,95
Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ελέγχου	339.017,32

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Απαράδεκτος και αβάσιμος ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων του ελέγχου, αβάσιμη τεκμηρίωση.
2. Έκδοση δύο πράξεων επιβολής προστίμου χωρίς έκδοση αρχικής πράξης.
3. Έλλειψη υπαιτιότητας.
4. Έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και ανάλυσης, ουσία και νόμω αβάσιμο.
5. Παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, ουσία και νόμω αβάσιμο, παράβαση ουσιώδους τύπου.
6. Έλλειψη αιτιολογίας και απαιτούμενων από τον νόμο στοιχείων, ουσία και νόμω αβάσιμο, παράβαση ουσιώδους τύπου.
7. Ύπαρξη κινδύνου ανεπανόρθωτης βλάβης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

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

.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

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.».

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται:

«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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 ορίζεται:

«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.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.».

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

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

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

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

.....»

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

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.»

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3. Εκτυπωτικός μηχανισμός ΦΗΜ.

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

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

Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων - Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά - λειτουργικά χαρακτηριστικά.

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών.

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.

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

.....

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

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. οι διατάξεις του Κώδικα, και Ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον Προσδιορισμό

φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του ν. 4174/2013:

«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 η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017 και 2018, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με βάση τις από 27/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας. Σύμφωνα με αυτές, συνεπεία της παράβασης παραποίησης επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αποδείχθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι τα ευρήματα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρία μηχανοργάνωσης την αφορούν, καθώς δεν διενεργήθηκε πρωτογενής φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 30/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας έχουν ήδη αντικρουστεί αναλυτικώς. Ειδικότερα, έναυσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ήταν τα οικονομικά δεδομένα που ήταν καταχωρημένα στα αρχεία excel της επιχείρησης μηχανογράφησης και που αφορούσαν την προσφεύγουσα εταιρεία. Η συμμετοχή της προσφεύγουσας έχει αποδειχθεί και περιγράφεται λεπτομερώς στα πραγματικά περιστατικά και στις τεκμηριωμένες διαπιστώσεις του ελέγχου, στο κεφάλαιο VII της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος απέδειξε ότι τα αριθμητικά δεδομένα που τηρούσε και ενημέρωνε η επιχείρηση μηχανογράφησης δεν ήταν τυχαία, καθώς διαπίστωσε την τήρηση ανεπισήμων αρχείων και οικονομικών πραγματικών δεδομένων, προκειμένου να γνωρίζει η επιχείρηση μηχανογράφησης το ύψος των απομειούμενων εσόδων με απώτερο σκοπό τον προσδιορισμό των οφειλών των πελατών της από τη δραστηριότητα της επέμβασης στην λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού, μέσω των δυνατοτήτων των προγραμμάτων που διέθετε, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων της υπ' αριθμό/17-07-2018, της υπ' αριθμό/31-07-2018 και της υπ' αριθμό/08-10-2018 εκθέσεων κατάσχεσης.

Επειδή, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων, με τις υπ' αριθμό/17.07.2018,/31-07-2018 και/08-10-2018 Εκθέσεις Κατάσχεσης και τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού ZCALC δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε., κος, δήλωσε με την υπ' αριθμό πρωτ./18.07.2018 Υπεύθυνη Δήλωσή του ότι: «Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 30/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν έχει διαπιστωθεί με σαφήνεια ότι τα ποσά του κελιού (τροποποιηθείσες αναφορές εσόδων Ζ) αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης, τα οποία είναι μεγαλύτερα, και στη συνέχεια προκύπτει ένδειξη η οποία ονομάζεται «ΔΙΑΦΟΡΑ». Το ποσό της «ΔΙΑΦΟΡΑΣ» πολλαπλασιάζεται με ποσοστό 4%. Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων διότι, ακολουθούν σημειώσεις αναφορικά με την είσπραξή τους. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης την ονομάζει

Επειδή, από τα ανωτέρω γίνεται φανερό ότι η διαφορά μεταξύ των στηλών δεν μπορεί να αφορά την διαφορά των δηλωθέντων εσόδων από τυχαία ποσά. Η υπηρεσία αυτή της εταιρείας μηχανοργάνωσης ονομάζεται» και καταχωρείται με φανερή διάκριση των ποσών από άλλες υπηρεσίες της, όπως η πώληση εξοπλισμού, λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι τα δεδομένα της στήλης αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και τα δεδομένα της στήλης αποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα. Ως εκ τούτου οι εκ του αντιθέτου προβαλλόμενοι λόγοι της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου και ανατιπολόγητου πορίσματος του ελέγχου, κρίνονται αόριστοι και αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα παραποιούσε, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για τα φορολογικά έτη 2015 - 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Συνεπεία της ανωτέρω παράβασης, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε την συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας στις ενέργειες της εταιρείας, μέσω της διάθεσης σε αυτήν των πραγματικών οικονομικών στοιχείων της, και εμπεριστατωμένα επαλήθευσε και προέβη στην ως άνω διαπίστωση, με την έκδοση του με αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και των από 30/09/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και από 27/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων του και εξουσιοδότηση υπογραφής, στην περίπτωση 21 αναφέρεται ότι για τους ελέγχους που διενεργούν οι ΥΕΔΔΕ, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που έχουν λάβει την εντολή διενέργειας του ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 28, 37 και 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3691/2008 και του άρθρου 169 του Ν.4099/2012.

Στη συνέχεια στην περίπτωση με α/α 27 της ως άνω Απόφασης, αναφέρεται πως αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι ΥΕΔΔΕ, είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Ν.2523/97, Ν.3691/2008, Ν.3634/2008 (Α'9), Ν.3446/2006, Ν.2873/2000 και Ν.2121/93.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Αττικής διενήργησαν φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, ύστερα από την με αριθ./2019 Παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα, συνέταξαν την από 30/09/2021 Έκθεση Ελέγχου και απέστειλαν αυτή στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ προκειμένου να εκδοθεί Πράξη Επιβολής Προστίμων, λόγω αρμοδιότητας ως αναλύεται παραπάνω.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ανωτέρω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από την ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τη διατάξη της παρ.2 του άρθρου 28 Α του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 390 του Ν. 4512/2018 και ίσχυε τον κρινόμενο χρόνο, ορίζεται ότι:

«2. Ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφής γνωστοποίησης. »

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ την 27-01-2021 επέδωσαν στην προσφεύγουσα εταιρεία:

α) Το με αριθμ./20-01-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς (άρθρο 28 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν. 2690/99) στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρεται: « Από την μερική επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της υπ' αριθμ./17-07-2018 και/31-7-2018 Έκθεσεων Κατάσχεσης στην εταιρεία στην οποία βρέθηκε το αρχείο «» καθώς και από την επεξεργασία της υπ' Αρ./2018 Έκθεσης

Κατάσχεσης, σε συνδυασμό με τα ευρήματα των υπ' αριθμ.β εγγράφων Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ε..... 206/2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.
Τα ανωτέρω παρελήφθησαν από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση για την ύπαρξη των ως άνω αναφερόμενων εγγράφων της της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων πλην όμως δεν τα αναζήτησε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως είχε δικαίωμα σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη παραγρ. 2 του άρθρου 28 Α του Ν. 4174/2013 και επομένως ο ισχυρισμός της περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από την φορολογική αρχή, κατά το μέρος που αφορά τα εν λόγω έγγραφα, είναι αβάσιμος.

Επειδή, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας χρησιμοποιήθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα των κελιών» και των δεδομένων των βιβλίων (για τα οποία προέκυψε συμφωνία με τα ποσά των κελιών), προκειμένου να προσδιοριστεί η αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη, ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ «.....»	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (..... - ΒΙΒΛΙΑ)
2015	145.883,00 €	87.668,41 €	58.194,59 €
2016	350.734,00 €	193.332,24 €	157.401,76 €
2017	339.958,65 €	209.213,86 €	130.744,79 €
2018	102.005,00 €	47.614,00 €	54.391,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	938.580,65 €	537.848,51 €	400.732,14 €

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/09/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 27/12/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/

Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017.

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου		64.252,98	339.017,73	339.017,73	274.764,75
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου		13.693,23	13.693,23	13.693,23	-
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				123.644,14
	Χρεωστικό ποσό	19.365,70	143.009,84	143.009,84	
Προκαταβολή φόρου		21.913,66	21.913,66	21.913,66	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022			61.822,07	61.822,07	61.822,07
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		3.144,97	29.052,77	29.052,77	25.907,80
Τέλος επιτηδεύματος		2.450,00	2.450,00	2.450,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		308,00	308,00	308,00	
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή		47.182,33	258.556,34	258.556,34	211.374,01

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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