



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/10/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2224

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας: 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. α. άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α. της υπ' αρ./.....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου επιβολής φορολογικού έτους 2018,

β. της υπ' αρ./.....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7, Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (εστιατόριο), φόρος εισοδήματος ύψους 18.665,88€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 9.332,94€, ήτοι συνολικό ποσό 27.998,82€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας φορολογητέας ύλης ύψους 80.118,09€.

Με την υπ' αριθ./.....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ύψους 19.228,34€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 9.614,17€, ήτοι συνολικό ποσό 28.842,51€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας φορολογητέας ύλης ύψους 80.118,09€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./30.01.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν οι από2021 πληροφοριακές εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και η από2021 Έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες εστάλησαν στην Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με τα υπ' αρ./15.01.2021/15.01.2021 και/15.01.2021 έγγραφα και αφορούσαν την

προσφεύγουσα εταιρεία. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε στο φορολογικό έτος 2018 συστηματική απομείωση, για φορολογικούς σκοπούς, των παραστατικών λιανικών πωλήσεων από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (ΦΗΜ με αριθμό μητρώου CCC.....) με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης «.....», με συνέπεια την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και την απόκρυψη φορολογητέας αξίας συνολικού ύψους 80.119,09€ πλέον Φ.Π.Α. 19.228,35€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εφόσον ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε ότι υφίσταται παραβίαση των διατάξεων των ΕΛΠ και του ΚΦΔ για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και την έκδοση φορολογικών στοιχείων, η φορολογική αρχή υπείχε δέσμια αρμοδιότητα για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όσον αφορά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της κατά τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
2. Μη επαρκής αιτιολογία της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει καταρχήν το βάρος της απόδειξης. Η προσθήκη αριθμητικών δεδομένων, ως αποκρυβείσα ύλη δεν στηρίζεται σε νόμιμα στοιχεία.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 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 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:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα

λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....».

Επειδή στο άρθρο 21§1 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 στο άρθρο 19§1 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.): «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 το άρθρο 28§1 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (όπως ίσχυε το υπό κρίση διάστημα): «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 της εγκυκλίου Ε2015/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «4. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή

πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων».

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εναλλακτικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης στα εκάστοτε ελεγχόμενα έτη, είναι δυνητική και όχι υποχρεωτική για την φορολογική αρχή, με μοναδική προϋπόθεση την πλήρωση των προϋποθέσεων που τίθενται με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. (Κ.Φ.Ε.)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, παρότι υπήρξε παραποίηση (απομείωση) των παραστατικών λιανικών πωλήσεων που παρήγαγε ο εν χρήσει ΦΗΜ της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας, κατέστη εφικτός ο προσδιορισμός τόσο των απομειωμένων ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2018, τα οποία η προσφεύγουσα καταχωρούσε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), όσο και των αριθμητικών δεδομένων που αντιστοιχούσαν στα πραγματικά έσοδά της.

Κατόπιν τούτου και δεδομένου ότι κατέστη δυνατός ο προσδιορισμός από την φορολογική αρχή της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στο φορολογικό έτος 2018, κατά τρόπο αρκούντως αξιόπιστο, χωρίς να απαιτείται η χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί δέσμιας αρμοδιότητας, όσον αφορά την εφαρμογή των τελευταίων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 *«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».*

Επειδή στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «.....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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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..... 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...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 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το

στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....».

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 στην προκειμένη περίπτωση οι από2021 πληροφοριακές εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και η από2021 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες αποτελούν μέρος των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αναφέρουν τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Πιο συγκεκριμένα, από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης “.....” προέκυψαν αριθμητικά δεδομένα καταχωμένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για την προσφεύγουσα εταιρεία. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, στην στήλη «ZLALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας. Επιπλέον, από τα κατασχεθέντα αρχεία προέκυψε ότι η εταιρία μηχανοργάνωσης «.....» παρακολουθούσε την διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των απομειωμένων εσόδων της

προσφεύγουσας (BOS μείον ZCALC- αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη) και επ' αυτής υπολόγιζε την αμοιβή της για την παρασχεθείσα υπηρεσία απόκρυψης εσόδων.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου που διεξήχθη από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 παραποιούσε, επεμβαίνοντας στην λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αρ. μητρώου CCC..... που χρησιμοποιούσε, απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Η ανωτέρω παράβαση είχε ως άμεση συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέων εσόδων, μέσω της μείωσης των δεδομένων των στοιχείων λιανικής πώλησης των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του ανωτέρω ΦΗΜ, και την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018

Η δε αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης προσδιορίστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ως εξής:

1	2	3	4
ΕΤΟΣ	BOS (δεδομένα από την εταιρία μηχανοργάνωσης)	BIBΛΙΑ (καταχωρημένα έσοδα λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (BOS – BIBΛΙΑ) ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ
2018	168.442,16 €	88.324,07 €	80.118,09€

Σημειώνεται δε ότι για την παράβαση της παραποίησης/απομείωση των εκδοθέντων παραστατικών λιανικών πωλήσεων έχει ήδη επιβληθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία η κύρωση των άρθρων 54 παρ. 1 περ. ι και 54 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4174/2013 (ως ίσχυε), με την υπ' αριθ. / ΠΕΠ/2021 πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Ε' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, η οποία επικυρώθηκε με την εκδοθείσα υπ' αριθ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΒ- Μονομελές), κατόπιν άσκησης δικαστικής προσφυγής.

Επειδή, το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επαναπροσδιόρισε τόσο τα ακαθάριστα έσοδα (στη φορολογίας εισοδήματος) όσο και τις φορολογητέες εκροές (στην φορολογία του Φ.Π.Α.) του φορολογικού έτους 2018 συμπεριλαμβάνοντας σε αυτά τα ανωτέρω αποκρυβέντα έσοδα. Περαιτέρω, την 20.03.2024 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό 97/2024 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, με το οποίο καλούνταν να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της

για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, εμμένοντας στις αρχικές της διαπιστώσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου, αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (Ν. 4172/2013), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους. Οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από2024 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	18.665,88€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	9.332,94€
Σύνολο	27.998,82€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ...../.....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος προστιθέμενης αξίας	19.228,34€

Πρόστιμο άρθρου 58 ^α Ν.4987/2022	9.614,17€
Σύνολο	28.842,51€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.