



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23/02/2018

Αριθμός Απόφασης: 1524

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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 23/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αγίας Μαρίνας Ν. Χανίων, Τ.Κ. 73100 κατά :

1. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2006 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 2.930 ευρώ.

2. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2007 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 2.930 ευρώ.

3. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2008 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 2.930 ευρώ.

4. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2009 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 2.930 ευρώ.

5. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2010 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 4.000 ευρώ.

6. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2011 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 8.000 ευρώ .
7. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2012 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 4.000 ευρώ .
8. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2013 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 4.000 ευρώ.
9. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2014 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 30.000 ευρώ.
10. Της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορά τη χρήση 2015 και επιβάλλει πρόστιμο ύψους 30.000 ευρώ.
11. Της με ημερομηνία 29-12-2016 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου- επεξεργασίας (ΔΕΛ ΒΕΞ 2015/14.12.2015), με αριθμό εντολής ελέγχου/20-9-2016, φορολογικής περιόδου 2006-2015, η οποία συνοδεύει τις παραπάνω πράξεις.
12. Της με ημερομηνία 11-10-2017 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου με αριθμό εντολής ελέγχου/2016, ελεγχόμενης περιόδου 2006 - 2009.
13. Της με ημερομηνία 23-10-2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου με αριθμό εντολής ελέγχου/2016, ελεγχόμενης περιόδου 2010 - 2015.
14. Του με αριθμό Εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.
15. Του με αριθμό/8-11-2017 Σημειώματος διαπιστώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών και εισφορών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
16. Του με αριθμό/8-11-2017 Σημειώματος διαπιστώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών και εισφορών βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
17. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007.
18. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008.
19. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.
20. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010.
21. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.
22. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.
23. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

24. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.
25. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015.
26. Του με αριθμό Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2016.
27. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006.
28. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007.
29. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008.
30. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1-1-2009-31-12-2009.
31. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010.
32. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2011-31/12/2011.
33. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012.
34. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013.
35. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2014-31/12/2014.
36. Του με αριθμό Προσωρινού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015.
37. Κάθε άλλης πράξης ή παράλειψης συναφούς προς τις προαναφερόμενες πράξεις, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Της απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Ιστορικό :

Σύμφωνα με την, από 29/12/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου των ελεγκτών του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (ΔΕΑ ΒΕΞ 2015/14.12.2015), και το πόρισμα της οποίας επικυρώθηκε από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίοι διενήργησαν μερικό φορολογικό έλεγχο βάσει των υπ' αριθ./2016 και/2016 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ., στα φορολογικά έτη 2006-2009 και 2010-2015 αντίστοιχα, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Κατόπιν διαπίστωσης, από έλεγχο που διενήργησε Δ.Ο.Υ. Χανίων, ότι το λογισμικό πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης, εκδόσεως της εταιρείας, παρέχει στον χειριστή του τη δυνατότητα της έκδοσης παράνομων παραστατικών, παρακάμπτοντας κατ' επιλογή, τον εν λειτουργία Φ.Η.Μ. και δίνοντας σε αυτά αύξοντα αριθμό, διάφορο της αύξουσας ενιαίας αρίθμησης που αποτυπωνόταν στα νομίμως εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, η εν ανωτέρω ελέγχουσα Υπηρεσία, στράφηκε στην διερεύνηση των επιχειρήσεων που πιθανώς έχουν προμηθευτεί το εν λόγω λογισμικό, από τον προμηθευτή, αρμοδιότητας επίσης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Κατά την έρευνα που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε ότι και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, είχε προμηθευτεί λογισμικό εμπορικής διαχείρισης και έκδοσης στοιχείων, εκδόσεως της ίδιας εταιρείας, το οποίο προμηθεύτηκε, από τον ίδιο προμηθευτή, κατά την περίοδο που αυτός τηρούσε ατομική επιχείρηση (....., με ΑΦΜ) και το οποίο λειτουργούσε στη έδρα της επιχείρησης του, στην Αγία Μαρίνα, Ν. Χανίων, από την 18.07.2006.

Έπειτα, από την προγενέστερη διαπίστωση, από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων, εξεδόθη η υπ' αριθ./11.08.2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, με βάση την οποία οι ελέγχοντες υπάλληλοι, μετέβησαν στην έδρα της ελεγχόμενης και κατέσχεσαν :

1. Μία (1) μονάδα Η/Υ, με ενσωματωμένη οθόνη αφής, μάρκας FLYTECH, μοντέλο με S/N (....., τύπου fly-pos462, στον οποίο βρέθηκαν εγκατεστημένα τα λογισμικά εμπορικής διαχείρισης, και της εταιρείας
2. Το Β.Σ.Ε. του ΦΗΜ με Α.Μ. Μνήμης, με Α.Π.Θ./27.07.2006
3. Διάφορα εκδομένα φορολογικά και μη στοιχεία, που ευρέθησαν κατά την διενέργεια του ελέγχου στο χώρο της ελεγχόμενης.

Για την ανωτέρω ελεγκτική ενέργεια, συντάχθηκε και συνυπογράφηκε από τους διενεργούντες τον έλεγχο, η υπ' αριθ,/11.08.2015, Έκθεση Κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον προσφεύγοντα.

Εν συνεχεία, σε συνεννόηση με το Τμήμα Β' της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε., και εκδοθείσης της υπ' αριθ. ΔΕΛ ΒΕΞ/06.08.2015, Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διά της οποίας ανατίθετο η επεξεργασία των κατασχεμένων και η εξαγωγή ελεγκτικού πορίσματος σε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, τα ανωτέρω

αναγραφόμενα κατασχεθέντα, διαβιβάστηκαν στην Διεύθυνση Ελέγχων, βάσει του υπ' αριθ./12.08.2015, πρωτοκόλλου παράδοσης, το οποίο συνυπεγράφη από τα οριζόμενα μέλη του ειδικού συνεργείου, από τα οποία έγινε η παραλαβή αυτών.

Συνακολούθως, από το Τμήμα Β' της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε., από κοινού με την Διεύθυνση Διαχείρισης Ανθρωπίνου Δυναμικού, της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ά Ανθρωπίνου Δυναμικού, κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων η υπ' αριθ. ΔΕΛ ΒΕΞ 2015/14.12.2015 Απόφαση του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία τροποποίησε την υπ' αριθ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015 Απόφαση, συγκροτώντας Δεύτερο (2^ο) Ειδικό Συνεργείο, με αρμοδιότητα την διενέργεια μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των στοιχείων, τόσο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, όσο και σε άλλες επιχειρήσεις στις οποίες διενεργήθηκαν κατασχέσεις, για τον ίδιο λόγο.

Κατόπιν, και συγκεκριμένα την 10.05.2016, παρελήφθησαν από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων, διά του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΒΕΞ 20146/04.05.2016, διαβιβαστικού εγγράφου, το υπ' αριθ. πρωτ./15.04.2016, έγγραφο του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, με συνημμένη την υπ' αριθ. πρωτ./18.12.2015, έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης, του 7^{ου} Τμήματος Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων Υπολογιστικών Συστημάτων, της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών, του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας. Επιπλέον, μαζί με την έκθεση πραγματογνωμοσύνης, όπου περιλαμβάνεται η ανάλυση της επεξεργασίας των πειστηρίων με αριθμούς Ρ3 και Ρ3-HD, απεστάλη σε συνημμένο ηλεκτρονικά διασφαλισμένο, μέσο αποθήκευσης, ηλεκτρονικό αρχείο μορφής .xlsx, το οποίο περιέχει αναλυτικούς πίνακες με τα πλήρη δεδομένα των πωλήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης, από την 18.07.2006, οπότε και εγκαταστάθηκε το λογισμικό εμπορικής διαχείρισης στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, έως την ημερομηνία της κατάσχεσης, έτσι όπως αντλήθηκαν από τις βάσεις δεδομένων που περιείχονταν στην μνήμη του κατασχεθέντος Η/Υ από την ανωτέρω αναγραφόμενη, αρμόδια Υπηρεσία.

Συνεπεία των ανωτέρω και σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/14.12.2015, Απόφαση του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα, όπως ισχύει, εξεδόθη από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η υπ' αριθ...../20.09.2016 Εντολή Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου, με βάση την οποία οι αρμόδιοι ελεγκτές συνέταξαν την υπ' αριθ. πρωτ./20.09.2016 Πρόσκληση Ελέγχου, η οποία, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, την 21.09.2016 και δια της οποίας ζητείτο η εντός πενθημέρου προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων, στοιχείων και φορολογικών δηλώσεων) της επιχείρησής του, για τις διαχειριστικές περιόδους από 01.01.2006 έως 31.12.2015, προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος, ως προς την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της ορθής τήρησης

βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τις ως άνω αναγραφόμενες, φορολογικές περιόδους.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και προσκόμισε στον Έλεγχο τα ζητηθέντα, τα οποία κατασχέθηκαν σύμφωνα με την υπ' αριθ./04.10.2016 Έκθεση Κατάσχεσης, επί της οποίας αναγράφονται αναλυτικά τα κατασχεθέντα.

Κατόπιν τούτων, ο Έλεγχος επικεντρώθηκε στην ανάλυση των στοιχείων που προέκυψαν, από την εργαστηριακή επεξεργασία των κατασχεμένων, όπως περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα έκθεση πραγματογνωμοσύνης, και στα περιλαμβανόμενα, επ' αυτής συνημμένα ηλεκτρονικά αρχεία, κατ' αντιπαραβολή με τα δεδομένα που περιλαμβάνονταν στα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα οποία προσκομίστηκαν σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή (οπτικό δίσκο). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψαν οι κάτωθι αναγραφόμενες διαπιστώσεις.

1. Τα ανωτέρω αναφερόμενα λογισμικά χρησιμοποιούσαν βάση δεδομένων τύπου «mysql», η ονομασία της οποίας είναι «aletri», για την επεξεργασία, αποθήκευση και διατήρηση όλων των στοιχείων. Για τη διασύνδεση σε αυτή τη βάση δεν απαιτούνταν κωδικός πρόσβασης. Επιπλέον, τα εν λόγω λογισμικά χρησιμοποιούν συστήματα ελέγχου πρόσβασης με χρήστες, οι οποίοι ανάλογα με το ρόλο τους έχουν και διαφορετικές δυνατότητες χρήσης. Στη βάση «aletri», εντοπίστηκε πίνακας με ονομασία «users», ο οποίος περιείχε επτά (7) χρήστες, εκ των οποίων ενεργοί βρέθηκαν οι δυο (2).
2. Το εν λόγω λογισμικό φέρεται ρυθμισμένο να παρέχει τη δυνατότητα χρήσης των υπηρεσιών «ΤΡΑΠΕΖΙΑ», για παραγγελίες από τραπέζια καταστήματος. Με την εκτέλεση της εν λόγω επιλογής ο χρήστης πρέπει πρωτίστως να επιλέξει τον αριθμό του τραπεζιού που αφορά η παραγγελία και στη συνέχεια εμφανίζεται η οθόνη δημιουργίας και διαχείρισης της παραγγελίας. Στην οθόνη αυτή ο χρήστης μπορεί να επιλέξει να εκτυπώσει δελτίο παραγγελίας μέσω της επιλογής «ΕΚΤΥΠΩΣΗ», να αποστείλει την παραγγελία στην κουζίνα μέσω της επιλογής «ΑΠΟΣΤΟΛΗ» ή να εκτυπώσει απόδειξη για την παραγγελία μέσω των επιλογών «ΑΠΟΔΕΙΞΗ» και «ΤΕΛΙΚΗ». Επιλέγοντας «ΑΠΟΔΕΙΞΗ» εμφανίζεται οθόνη με την επιλογή «ΚΛΕΙΣΙΜΟ» για την επιβεβαίωση της παραγγελίας, ερωτάται ο χρήστης για την έκδοση τελικής απόδειξης και εμφανίζεται η οθόνη διαχείρισης του παραστατικού που θα εκδοθεί. Επισημαίνεται ότι παρέχεται μόνο η δυνατότητα επιλογής παραστατικού τύπου «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ». Επιλέγοντας «ΕΚΤΥΠΩΣΗ», ακολουθεί έκδοση απόδειξης μέσω ΦΗΜ και έπειτα ερωτάται ο χρήστης για την οριστικοποίηση της παραγγελίας και τον ορισμό της στη βάση δεδομένων ως «ΕΚΛΕΙΣΕ».
3. Εκ της επεξεργασίας των βάσεων δεδομένων, διαπιστώθηκε ότι στην επιχείρηση λειτουργούσαν πέντε (5) εκτυπωτές ρυθμισμένοι για χρήση από την εφαρμογή με ονομασίες «SXARA», «PROTA», «PIZZA», «KATSAROLA» και «BAR» αντίστοιχα.
4. Από την περαιτέρω εργαστηριακή εξέταση της βάσης δεδομένων «aletri», εντοπίστηκε πίνακας με την ονομασία «orders», ο οποίος περιέχει εβδομήντα εννιά χιλιάδες οκτακόσιες είκοσι έξι

(79.826) μοναδικές παραγγελίες, για το χρονικό διάστημα από 18/07/2006 έως και 10/08/2015, που αφορούν στην υπηρεσία «ΤΡΑΠΕΖΙΑ». Συνακολούθως, εντοπίστηκε πίνακας με την ονομασία «rest_zfile», στον οποίο διατηρούνται τα στοιχεία των δελτίων κίνησης «Z», που παράγονται από το λογισμικό, για την υπηρεσία «ΤΡΑΠΕΖΙΑ» και ο οποίος περιέχει χίλια πεντακόσια εξήντα εννιά (1.569) δελτία «Z» για το ίδιο παραπάνω χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι για κάθε παραγγελία του πίνακα «orders», η οποία έχει περιληφθεί σε δελτίο «Z», το πεδίο «ZDATE» περιλαμβάνει ημερομηνία έκδοσης του δελτίου «Z».

5. Από την εργαστηριακή εξέταση των παραπάνω πινάκων διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων, ότι Εβδομήντα εννιά χιλιάδες οκτακόσιες δέκα επτά (79.817) εκ των παραγγελιών, φέρουν την ένδειξη «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ», έξι (6) εκ των παραγγελιών, κατά την χρήση 2006 φέρουν την ένδειξη «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ», ενώ τρεις (3) εξ αυτών, επίσης κατά την χρήση 2006, δεν φέρουν καμία ένδειξη.
6. Για τις εβδομήντα εννιά χιλιάδες τριακόσιες εξήντα δύο (79.362) μοναδικές παραγγελίες, φέρεται να έχει παραχθεί δελτίο ημερήσιας κίνησης «Z», καθώς έχουν δηλωμένη ημερομηνία στο πεδίο «ZDATE», ωστόσο, καμία από αυτές δεν φέρεται να έχει συμπληρωμένο το πεδίο «SIGNSTRING», στο οποίο αποθηκεύεται η μονοσήμαντη σήμανση των παραστατικών (αρχείου κειμένου «txt», φορολογικού τύπου B). Η τελευταία διατύπωση κρίνεται λογική δεδομένου ότι η ελεγχόμενη χρησιμοποιούσε ΦΤΜ για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων. Τα ανωτέρω εξήχθησαν και στάλισαν σε μορφή αρχείων λογιστικών φύλλων (xlsx) με την ονομασία «table_orders_db_alettri.xlsx» και «table_rest_zfile_db_alettri.xlsx» αντίστοιχα.

Συνακολούθως Από την επεξεργασία των πινάκων «order», που περιλαμβάνονται στις ευρεθείσες βάσεις δεδομένων, όπως αυτοί διαβιβάστηκαν και προσκομίσθηκαν από τη Δ/νση Εγκληματολογικών ερευνών, Τμήμα 7ο εξέτασης ψηφιακών πειστηρίων, εργαστήριο εξέτασης πειστηρίων υπολογιστικών συστημάτων, ως συνημμένο παράρτημα 3.2 με όνομα «table_orders_alettri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_alettri.xlsx», διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από την έναρξη λειτουργίας του εν λόγω λογισμικού δηλαδή από 18/07/2006 ημερομηνία κατά την οποία ξεκινάει η βάση δεδομένων με order id No 1, έως και 10/08/2015 όπου διενεργήθηκε η κατάσχεση των μηχανημάτων από τη ΔΟΥ Χανίων έχουν καταχωρηθεί 79.826 παραγγελίες. Η καθαρή αξία των παραγγελιών αυτών ανέρχεται στο ποσό των 1.923.855,91 ευρώ, το ΦΠΑ στο ποσό των 279.703,87 € και η συνολική τους αξία στο ποσό του 2.203.559,78 €.

Στη συνέχεια, ο Έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει αποτελέσματα, προέβη στην αντιπαραβολή των καταχωρηθέντων εσόδων ανά χρήση στα φορολογικά βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, με τα αποτελέσματα της επεξεργασίας των βάσεων δεδομένων που βρέθηκαν στα κατασχεθέντα της Δ.Ο.Υ. Χανίων και προέρχονταν από τα δεδομένα του ανωτέρω αναγραφόμενου λογισμικού εμπορικού πακέτου.

ΧΡΗΣΗ 2006

Στη χρήση 2006 (από την 18/07/2006), βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 1.662 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων από την 18.07.2006 έως την 31.12.2006 ανήλθε σε 62.683,92 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 6.927,98 ευρώ και συνολική αξία 69.611,90 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 6.164 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 145.198,05 ευρώ εκ των οποίων 130.826,85 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 14.371,20 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2007

Στη χρήση 2007, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.839 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 141.550,60 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 15.499,15 ευρώ και συνολική αξία 157.049,75 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 10.494 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 273.983,50 ευρώ εκ των οποίων 246.953,10 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 27.030,40 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2008

Στη χρήση 2008, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 2.863 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 146.828,26 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 16.049,73 ευρώ και συνολική αξία 162.877,99 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 9.132 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 259.275,89 ευρώ εκ των οποίων 233.638,21 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 25.637,68 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2009

Στη χρήση 2009, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.431 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που

προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 123.195,25 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 13.462,65 ευρώ και συνολική αξία 136.657,90 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 7.944 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 218.539,52 ευρώ εκ των οποίων 196.926,71 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 21.612,81 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2010

Στη χρήση 2010, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.585 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 130.002,28 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 16.643,15 ευρώ και συνολική αξία 146.645,43 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 7.700 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 223.793,53 ευρώ εκ των οποίων 198.288,84 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 25.504,69 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2011

Στη χρήση 2011, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.480 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 127.946,89 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 21.104,70 ευρώ και συνολική αξία 149.051,59 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 8.771 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 250.559,44 ευρώ εκ των οποίων 214.538,90 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 36.020,54 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2012

Στη χρήση 2012, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.097 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 105.423,24 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 24.247,36 ευρώ και συνολική αξία 129.670,60 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_pest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις

δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 7.892 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 219.278,80 ευρώ εκ των οποίων 178.266,61 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 41.012,19 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2013

Στη χρήση 2013, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.411 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 108.420,95 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 22.891,88 ευρώ και συνολική αξία 131.312,83 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 8.259 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 239.237,65 ευρώ εκ των οποίων 201.106,88 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 38.130,77 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2014

Στη χρήση 2014, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 3.629 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 121.957,11 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 18.011,37 ευρώ και συνολική αξία 139.968,48 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 8.608 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 236.609,50 ευρώ εκ των οποίων 206.130,62 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 38.478,08 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΧΡΗΣΗ 2015

Στη χρήση 2015, έως την 11.08.2015, βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, δελτία «Ζ» με πλήθος εκδοθέντων αποδείξεων, 1.747 τεμάχια, όπως αυτά καταμετρήθηκαν από το φυσικό αρχείο που προσκομίσθηκε. Η καθαρή αξία των λιανικών πωλήσεων του έτους ανήλθε σε 61.978,87 ευρώ, με αντίστοιχο ΦΠΑ 10.682,86 ευρώ και συνολική αξία 72.661,73 €.

Από την συνδυαστική επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx» προκύπτει, ότι για την ίδια φορολογική περίοδο στις βάσεις δεδομένων του λογισμικού εμπορικής διαχείρισης, είχαν καταχωρηθεί 4.862 μοναδικές παραγγελίες, συνολικής αξίας 137.083,90 ευρώ εκ των οποίων 117.179,19 ευρώ είναι η καθαρή αξία και 19.904,71 ευρώ ο αναλογούν ΦΠΑ.

Με βάση τα ανωτέρω αναγραφόμενα, και από την αντιπαραβολή των δεδομένων των τηρουμένων βιβλίων με τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των αρχείων «table_orders_aletri_db.xlsx» και «table_rest_zfile_db_aletri.xlsx», συντάχθηκε ο κατωτέρω αναρτημένος πίνακας, ο οποίος περιλαμβάνει συγκεντρωτικά, τις διαφορές των λιανικών πωλήσεων της ελεγχόμενης, ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Δ Ι Α Φ Ο Ρ Ε Σ				
ΕΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΒΑΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΒΙΒΛΙΩΝ – ΒΑΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ – ΒΑΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΡΙΘ. ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΤΑ ΔΕΛΤΙΑ «Ζ» ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΒΑΣΕΙΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ
2006	68.142,93	7.443,22	75.586,15	4.502
2007	105.402,50	11.531,25	116.933,75	6.655
2008	86.809,95	9.587,95	96.397,90	6.269
2009	73.731,46	8.150,16	81.881,62	4.513
2010	68.286,56	8.861,54	77.148,10	4.115
2011	86.592,01	14.915,84	101.507,85	5.291
2012	72.843,37	16.764,83	89.608,20	4.795
2013	92.685,93	15.238,89	107.924,82	4.848
2014	84.173,51	12.467,51	96.641,02	4.979
2015	55.200,32	9.221,85	64.422,17	3.115
ΣΥΝΟΛΑ	793.868,54	114.183,04	908.051,58	49.082

Με βάση της ανωτέρω διαπιστώσεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με διακριτικό τίτλο «ALETRI», οι ακόλουθες παραβάσεις οι οποίες εδράζονται επί των: α) από 11/10/2017 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και β) από 25/10/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

ΧΡΗΣΗ 2006

Μη έκδοση 4.502 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 68.142,93 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.443,22 € και συνολικής αξίας 75.586,15 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2007

Μη έκδοση 6.655 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 105.402,50 €, πλέον Φ.Π.Α. 11.531,25 € και συνολικής αξίας 116.933,75 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2008

Μη έκδοση 6.269 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 86.809,95 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.587,95 € και συνολικής αξίας 96.397,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2009

Μη έκδοση 4.513 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 73.731,46 €, πλέον Φ.Π.Α. 8.150,16 €, και συνολικής αξίας 81.881,62 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2010

Μη έκδοση 4.115 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 68.286,56 €, πλέον ΦΠΑ 8.861,54 €, και συνολικής αξίας 77.148,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2011

Μη έκδοση 5.291 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 86.592,01 €, πλέον ΦΠΑ 14.915,84 €, και συνολικής αξίας 101.507,85 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2012

Μη έκδοση 4.795 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 72.843,37 €, πλέον ΦΠΑ 16.764,83 €, και συνολικής αξίας 89.608,20 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1, του Π.Δ. 186/92, γεγονός που

επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2013

Μη έκδοση 4.848 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 92.685,93 €, πλέον ΦΠΑ 15.238,89 €, και συνολικής αξίας 107.924,82 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7§4, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παρ. 1, του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 & 9 του ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, του ν. 4337/15.

ΧΡΗΣΗ 2014

Μη έκδοση 4.979 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 5.000 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 84.173,51€, πλέον ΦΠΑ 12.467,51 €, και συνολικής αξίας 96.641,02€, κατά παράβαση των άρθρων 7§4 και 1§1 του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.), γεγονός που επιφέρει τις κυρώσεις των άρθρων 54§2 και 54§3 του Ν.4174/13, όπως ισχύουν για την ελεγχόμενη χρήση.

ΧΡΗΣΗ 2015

Μη έκδοση 3.115 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 5.000 ευρώ έκαστη, καθαρής αξίας 55.200,32 €, πλέον ΦΠΑ 9.221,85 €, και συνολικής αξίας 64.422,17 €, κατά παράβαση των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/14 (ΕΛΠ) και του άρθρου 54§1 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.). Οι ανωτέρω παραβάσεις, επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 54§2 και 54§3 του Ν.4174/13 όπως ισχύουν για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α) Άρνηση φορολογικών παραβάσεων

Ειδικότερα, ως προς την εμφάνιση σε ηλεκτρονικό υπολογιστή της επιχείρησης του παραγγελιών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης αναφέρει ότι για τις παραγγελίες αυτές ουδέποτε η επιχείρηση του έλαβε αντίτιμο αλλά αντιθέτως παρείχε δωρεάν γεύματα σε μέλη της οικογένειας του και των οικογενειών των αδερφών του καθώς και στα μέλη του προσωπικού της επιχείρησης.

Β) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου επιβολής προστίμου

Παντελώς απαράδεκτα και νομικά αβάσιμα του επιβάλλονται πρόστιμα και κυρώσεις για παραβάσεις οι οποίες φέρονται να τελέστηκαν προ πενταετίας. Επίκληση του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και της υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ.

Ως προς της προσβαλλόμενες με αριθμό 14 – 36 όπως αυτές αναφέρονται στην πρώτη σελίδα της παραγράφου 4 της παρούσας απόφασης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013 <<Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων>>, ορίζεται ότι:

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν.4174/2013 «Ειδική Διοικητική διαδικασία –Ενδικοφανής προσφυγή», ορίζεται ότι:

«1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση "ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη "ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 30 του ν. 4174/2013:«1.Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 παρ. 1.....».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου δεν συνιστούν εκτελεστές πράξεις με τις οποίες καθορίζεται, συνιστάται και βεβαιώνεται το ποσό της φορολογικής οφειλής του φορολογουμένου, ώστε να μπορούν προσβληθούν με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, επιπροσθέτως προκύπτει ότι επί των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύναται να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν των σχετικών αποτελεσμάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, προσβάλλει μη εκτελεστούς τίτλους, η ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται κατά το μέρος αυτό ως απαράδεκτη.

Ως προς τις υπόλοιπες προσβαλλόμενες πράξεις

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992:

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ιδίου ως άνω Π.Δ.:

«Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το ν. 1642/1986, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ., εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης".»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) *υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών* ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παρ. 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/94, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχής υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση των ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή πωληθέντος αγαθού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 4 περίπτωση α' του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/12): «Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού.....».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 7 και 8 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

.....

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

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την περ.α΄ της παρ.1 του άρθ.13 του ιδίου ως άνω νόμου:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.....»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου **5 παρ. 1 και 2 αβ του ν. 2523/97**:

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ’ αντικειμενικό τρόπο.
του ν. 2523/97

2.α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (**600**) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου **5 παρ. 8 του ν. 2523/97**:

«η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ θεωρείται αυτοτελής παράβαση με Βάση Υπολογισμού Νο 1 ενώ ο συντελεστής βαρύτητας έχει αριθμητική τιμή ένα (1). Επιπλέον με βάση τις διατάξεις του **άρθρου 5 παρ 9 ν. 2523/97** το ανώτατο όριο προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων του άρθρου 5 παρ. 8 του ν. 2523/97 και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης.

Επειδή, στη συνέχεια σύμφωνα με την παρ. 3 περ. ζ΄ του άρθ.7 του ν.4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο

με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 4174/2013:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του :

.....
θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»

Επειδή, στην παρ.2 περ. γ του ως άνω άρθρου του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την υποπαρ.Δ.2 περ.9 (στοιχ.ε') του άρθρου 1 του Ν.4254/2014 προβλέπεται ότι: « 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....»

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί άρνησης των φορολογικών παραβάσεων ως μη γενόμενες, αναφέρουμε ότι οι, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ισχύουσες διατάξεις, θεσμοθετούν άρτια τον νομότυπο τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων, καθ' έκαστη αναφερόμενη, από τον προσφεύγοντα περίπτωση. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αποτελούν γενικές, αβάσιμες, ατεκμηρίωτες και νομικά πλημμελείς επικλήσεις, μη συνοδευόμενες από κανένα αποδεικτικό στοιχείο, οι οποίες εις ουδεμία περίπτωση δεν είναι ικανές να μεταβάλλουν ή να ανατρέψουν το διεξοδικά διαμορφωθέν πόρισμα του ελέγχου.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυσε έως 31/12/2013 «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές

αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα, με το άρθρο 84 παρ. 4. του Ν.2238/1994, «το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόσθετη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 §5 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»

Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια Φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4174/13:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου που έχει ήδη ελεγχθεί μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 §3 του Ν. 4174/13:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **για περιπτώσεις φοροδιαφυγής** μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του Ν. 4174/13:

«Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος.....»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κατόπιν σχετικού ερωτήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την παράγραφο 4 του άρθρου 84, του Ν. 2238/94, προβλέπεται δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, ανεξάρτητα με το αν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, εφόσον, μεταξύ άλλων, η ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2, του άρθρου 68, μεταξύ των οποίων η ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως και των στοιχείων που την συνοδεύουν, ως και η εκ των υστέρων περιέλευση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικών στοιχείων (νέα στοιχεία, ως ορίζονται στο άρθρο 25§5 του Κ.Φ.Δ.), τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως και από αυτά εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία, ή στα έγγραφα του φορολογούμενου ή τρίτων, τα οποία έχουν και από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και των στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (ΣτΕ 494/12, ΣτΕ 3947/12, ΣτΕ 3705/11 κ.α.).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1738/17 Απόφαση του Σ.τ.Ε., στην περίπτωση ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, όπως ισχύει και για την υπό εξέταση υπόθεση, η βασική πενταετής παραγραφή (άρθρου 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994) επεκτείνεται στην δεκαετία (άρθρο 84 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994). Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που στην διάθεση της φορολογικής αρχής περιέλθουν συμπληρωματικά στοιχεία, βάσει των οποίων διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος, ο χρόνος παραγραφής έχει ως ακολούθως:

Σύμφωνα με τα όσα έγιναν δεκτά από το ΣτΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό προστίμων και φόρων:

- άρχισε για την χρήση 2000 την 31.12.2001 και έληξε την 31.12.2011
- άρχισε για την χρήση 2001 την 31.12.2002 και έληξε την 31.12.2012
- άρχισε για την χρήση 2002 την 31.12.2003 και έληξε την 31.12.2013
- άρχισε για την χρήση 2003 την 31.12.2004 και έληξε την 31.12.2014
- άρχισε για την χρήση 2004 την 31.12.2005 και έληξε την 31.12.2015

- άρχισε για την χρήση 2005 την 31.12.2006 και έληξε την 31.12.2016
- άρχισε για την χρήση 2006 την 31.12.2007 και λήγει την 31.12.2017
- άρχισε για την χρήση 2007 την 31.12.2008 και λήγει την 31.12.2018
- άρχισε για την χρήση 2008 την 31.12.2009 και λήγει την 31.12.2019
- άρχισε για την χρήση 2009 την 31.12.2010 και λήγει την 31.12.2020
- άρχισε για την χρήση 2010 την 31.12.2011 και λήγει την 31.12.2021

Οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής που ψηφίστηκαν έχουν κριθεί αντισυνταγματικές από την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, άρα στη συγκεκριμένη υπόθεση μόνο οι χρήσεις 2006 και εντεύθεν μπορούν νόμιμα να ελεγχθούν.

Η δεκαετής προθεσμία λόγω νέου στοιχείου εφαρμόζεται και στην περίπτωση ελέγχου λόγω στοιχείου που προέκυψε από διασταύρωση με άλλο έλεγχο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις: α) από 29-12-2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας των ελεγκτών του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου ελέγχου (ΔΕΛ ΒΕΞ 2015/14.12.2015), β) από 11/10/2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων και γ) από 25/10/2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενη πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθ./**11-10-2017** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 8 & 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2006:

Ποσό προστίμου 2.930,00 €

2. Υπ' αριθ./**11-10-2017** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 8 & 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2007:

Ποσό προστίμου 2.930,00 €

3. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 8 & 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2008:

Ποσό προστίμου 2.930,00 €

4. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 8 & 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2009:

Ποσό προστίμου 2.930,00 €

5. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2010:

Ποσό προστίμου 4.000,00 €

6. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2011:

Ποσό προστίμου 8.000,00 €

7. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2012:

Ποσό προστίμου 4.000,00 €

8. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 παρ. 9 του ν.2523/1997 και άρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2013:

Ποσό προστίμου 4.000,00 €

9. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 & 2 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 2014:

Ποσό προστίμου 30.000,00 €

10. Υπ' αριθ.//11-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 παρ. 1 & 2 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 2015:

Ποσό προστίμου 30.000,00 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.