



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3866

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότηση υπογραφής>>.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-4-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και έδρα τον, κατά της υπ' αριθμ./28.12.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Την με αριθ./28.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 8.10.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29-4-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 40.000,00 € για το φορολογικό έτος 2020 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περίπτωση (ι), 2 περίπτωση (ζ) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 40 §1, 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ)

Ειδικότερα η προσφεύγουσα υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

Τέσσερις (4) παραβάσεις διότι η επιχείρηση παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών των παρακάτω επιχειρήσεων, τους οποίους τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 §2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ):

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	A.Φ.Μ.
1		
2		

3		
4		

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 §1 περίπτωση (ι) και §2 περίπτωση (ζ) του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.),

ήτοι 4 περιπτώσεις x 10.000,00 € = 40.000,00 € .

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 8.10.2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής-Α' Υποδ/νση-Τμήμα Α2 Ερευνών : α), β) και γ), οι οποίοι διενήργησαν φορολογικό έλεγχο ύστερα από την με αριθ. ΑΒΜ/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 με αριθ. εντολή ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής. Κατά εφαρμογή της προηγούμενης εντολής εκδόθηκε η με αριθ./2019 εντολή ελέγχου επεξεργασίας για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013, και οι προαναφερόμενοι ελεγκτές, με το πέρας του ελέγχου, συνέταξαν την με ημερομηνία θεώρησης 8.10.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 10-6-2018 συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ), διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο, στην επιχείρηση με την επωνυμία <<.....>>, από την οποία λήφθηκαν οι αποδείξεις υπ. αριθ./10-06-2018 συνολικής αξίας 8,00 ευρώ και/10-06-2018 συνολικής αξίας 8,00 ευρώ και επιδόθηκε πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών Αρχείων με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ των άλλων τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει Φορολογικών ηλεκτρικών μηχανισμών. Η επιχείρηση, ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση, προσκόμισε στις 16/07/2018 τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του Φορολογικού Ηλεκτρικού Μηχανισμού από τον οποίο είχαν σημειωθεί οι ανωτέρω αποδείξεις που έλαβε ο έλεγχος στις 10-06-2018. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων που προσκομίστηκαν και των ληφθέντων αποδείξεων στην στιγμή του ελέγχου, προέκυψαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών, οι οποίες βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα ηλεκτρονικά αρχεία με μειωμένη αξία. Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η διαπίστωση του ελέγχου ότι η σήμανση ΑΛΠ που ελέγχθησαν, παρότι προέκυψαν 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.

Στις 16-07-2018 με αφορμή τα αποτελέσματα του ανωτέρου ελέγχου, συνεργείο της ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την/2018 εντολή ελέγχου, μετέβη στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης και κατά τη διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ. αριθ./16-07-2018 Έκθεση Κατάσχεσης, οι Η/Υ μαζί με τους εν χρήσει ΦΗΜ, προκειμένου να ανευρεθεί ο τρόπος απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της εν λόγω επιχείρησης είναι η προσφεύγουσα εταιρεία μηχανογράφησης <<..... ΑΦΜ>>.,

Κατόπιν των ανωτέρω στις 17-07-2018 με την υπ. αρ./2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους α), β), γ), δ), ε) και στ), μετέβη στην προσφεύγουσα εταιρεία μηχανοργάνωσης

Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν στοιχεία, τα οποία παραπέμπουν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης (.....), καθώς βρέθηκαν αποδείξεις εκδόσεως της ελεγχόμενης εταιρείας, με την αρχική τους και την μειωμένη αξία. Κατόπιν αυτών με την υπ. αρ./17-07-2018 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία τα οποία αποθηκεύτηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο (usb).

Εν συνεχεία από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Δ/ΝΣΗΣ ΕΓΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ –ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ Δ.Ε.Ε της ΕΛ.ΑΣ. (όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση – πόρισμα ελέγχου, σελ. 20-21), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους (όπως αναφέρεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου), παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν από τις κάτωθι τέσσαρες (4) εταιρείες για τις περιόδους:

Επιχείρηση <<.....>> ΑΦΜ. για τη χρήση 2017-2018 για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με ΑΜ

Επιχείρηση <<.....>> ΑΦΜ για τις χρήσεις 2014-2015 για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με ΑΜ

Επιχείρηση <<.....>> ΑΦΜ για τις χρήσεις 2013,2014 για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με ΑΜ

Επιχείρηση <<.....>> ΑΦΜ. για τις χρήσεις 2016, 2017 για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς με ΑΜ και

και συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) ως επιχείρηση μεταπώλησης ή και τεχνικής υποστήριξης

για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση (ι) και 54 παρ. 2 περίπτωση (ζ) του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Κατόπιν των ανωτέρω, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και την ολοκλήρωση του ελέγχου, κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης (12.3.2020) ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό καταχώρησης/12.3.2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρο 28 ν. 4174/2013)- κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν.2690/1999) καθώς και την με αριθμό/12.3.2020 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει γραπτώς τις απόψεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων. Το ως άνω Σ.Δ.Ε. επιδόθηκε στις 12/6/2020 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας κ. αλλά αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- **Μη ύπαρξη επαρκούς αιτιολόγησης της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου:**

Στην υπό κρίση περίπτωση η σε βάρος της εταιρείας επιβολή προστίμου για δήθεν παραποίηση με επέμβαση στην λειτουργία των ηλεκτρονικών φορολογικών μηχανισμών των εν λόγω αναφερομένων εταιρειών, βασίστηκε αποκλειστικά και μόνον στις εικασίες των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ που διενήργησαν τον φορολογικό έλεγχο, χωρίς να παρατίθεται ούτε ένα πραγματικό στοιχείο το οποίο να αποδεικνύει την αναφερόμενη παράβαση. Σαφώς δεν μπορεί να αποτελεί στοιχείο σε βάρος της εταιρείας το ότι, κατά τα αναφερόμενα στον Μερικό Έλεγχο, οι εξεταζόμενες ως άνω εταιρείες δεν προσκόμισαν κάποια εκ των φορολογικών στοιχείων ή αρχείων που τους ζητήθηκαν.

- **Εσφαλμένη κρίση περί επεμβάσεως στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών - μη αιτιολόγηση:**

Προκειμένου να προσδοθεί και πάλι μία επίφαση νομιμότητας στην σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Πράξης Επιβολής Προστίμου, η Έκθεση Μερικού Ελέγχου περιλαμβάνει κρίση περί του ότι η εκ μέρους της προσφεύγουσας παράβαση προκύπτει και από το από 19.04.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας (Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών), σύμφωνα με την οποία προέκυψαν κάποια ευρήματα.

Τα εν λόγω ευρήματα όμως αφενός δεν αποδεικνύουν την οποιαδήποτε εκ μέρους της εταιρείας παράβαση και αφετέρου η εν λόγω πραγματογνωμοσύνη πραγματοποιήθηκε χωρίς την παράσταση της προσφεύγουσας εταιρείας, χωρίς η ίδια να έχει ορίσει τεχνικό σύμβουλο ώστε να

ελέγξει τα ευρήματα και πορίσματα αυτής και χωρίς της δοθεί η δυνατότητα να ελέγξει αφενός την μεθοδολογία και αφετέρου τα αποτελέσματα αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: 1.....

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α` 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994),

εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

«γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.)».

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ.2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

2. Οι αποφάσεις **1220/2012 και 1221/2012** του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ 1ι και 2ζ όπως είχε προστεθεί με την παρ 14α και 14β του άρθρου 40 του ν 4410/2016 και πριν την κατάργησή του με το άρθρο 101 παρ 4 του 4714/2020 ορίζεται ότι:

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:

ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

ζ) πέντε , δέκα και είκοσι χιλιάδες ευρώ για κάθε παράβαση της περίπτωσης ι της παραγράφου 1 κατά περίπτωση και ως εξής , δέκα χιλιάδες όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα από συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους (όπως αναφέρεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου), παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν από τις κάτωθι τέσσερες (4) εταιρείες για τις περιόδους:

Επιχείρηση <<.....>> ΑΦΜ. για τη χρήση 2017-2018 για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με ΑΜ

Στις 19/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται στις σελίδες 8-12 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επίσης διενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση κατ' άρθρο 31ΠΑΡ.2 ΚΠΔ στον διαχειριστή της προσφεύγουσας κ., ο οποίος εκλήθη να δώσει εξηγήσεις σχετικά με την κατασκευή και χρήση προγράμματος μέσω του οποίου μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα των πελατών της εταιρείας Λήφθηκαν επίσης ένορκες καταθέσεις από τους τεχνικούς της προσφεύγουσας εταιρείας μηχανοργάνωσης (Βλ. αποσπάσματα καταθέσεων στις σελίδες 12-15 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ).

Επειδή εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή προέβη σε επεξεργασία κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και στο κεφάλαιο VII ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ (σελίδες 16-19) της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αιτιολογεί πλήρως τις διαπιστώσεις, στις οποίες κατέληξε από την επεξεργασία των κατασχεθέντων. Ειδικότερα στη σελίδα 18 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται:

«Ο έλεγχος προσδιορίζει τα αριθμητικά ποσά της στήλης BOS(ΚΑΘΑΡΟ) ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα για τους κάτωθι λόγους:

- 1) Όπως έχει ήδη αναλυτικά επεξηγηθεί παραπάνω και προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ στο BACK OFFICE SYSTEM (BOS) αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες.
- 2) Από τον σχεδιασμό των κατασχεθέντων αρχείων είναι σαφές ότι τα ποσά της στήλης ZCALC που όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Z αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης BOS ΚΑΘΑΡΟ ή BOS τα οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ ή ΚΕΡΔΟΣ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων της επιχείρησης-πελάτη και των ποσών της στήλης BOS ΚΑΘΑΡΟ δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει «ΔΙΑΦΟΡΑ ή ΚΕΡΔΟΣ». Η πράξη αυτή κατά των έλεγχου δεν είναι δυνατό να διενεργείται μεταξύ από την μια μεριά δηλωθέντων εσόδων και από την άλλη τυχαίων αριθμών καθώς ο αντίθετος ισχυρισμός αντίκειται στην καταγραφή του υπολογισμού της θετικής ΔΙΑΦΟΡΑΣ ή ΚΕΡΔΟΥΣ.
- 3) Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται κάποιο ποσοστό επί τοις εκατό (6% ή άλλο). Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην επιχείρηση-πελάτη και αυτό διότι στα κατασχεμένα αρχεία υπάρχουν σημειώσεις που αφορούν εισπράξεις από το ποσό αυτό που σχετίζεται με αυτήν την υπηρεσία σε συγκεκριμένες ημερομηνίες υπολογίζοντας και το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό. Την

υπηρεσία αυτή η ελεγχόμενη επιχείρηση την ονομάζει «πλάνο» ή «plan». Επίσης, από τον τρόπο καταχώρησης των ποσών που χρεώνει η ελεγχόμενη επιχείρηση στο πελάτη της γίνεται φανερό η διάκριση των ποσών που αφορούν την υπηρεσία πλάνο και άλλων υπηρεσιών όπως πώληση εξοπλισμού ή λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.

- 4) Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στην για μεγάλο χρονικό διάστημα με τους υπολογισμούς που περιγράψαμε αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων και των τροποποιημένων αποτελεσμάτων προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί την αμοιβή της.
- 5) Η κατασκευή και οι υπολογισμοί στα κατασχεθέντα αρχεία κατέστησαν δυνατοί λόγω της κατοχής και χρήσης των εφαρμογών που είχε αναπτύξει η και αναλύθηκαν διεξοδικά από την **ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε.** Συνοπτικά από την πραγματογνωμοσύνη της **ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε.**, προκύπτει ότι η είχε στην διάθεσή της εφαρμογές με τις οποίες μπορούσε να τροποποιεί τα δεδομένα (αξία, ποσότητα) των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι **ΕΑΦΔΣΣ** και να τροποποιεί τις ηλεκτρονικές υπογραφές (**ΠΑΗΨΣ**). Επιπλέον διέθετε επιμέρους υποστηρικτικά προγράμματα προκειμένου η εκτέλεση των ανωτέρω να κατατείνει στον σχεδόν αδύνατο εντοπισμό και έλεγχο των τροποποιημένων αρχείων.
- 6) Η χρήση των δυνατοτήτων τροποποίησης των πραγματικών αποτελεσμάτων προκύπτει από όλη την κατασκευή των αρχείων που κατασχέθηκαν στην επιχείρηση και **κυρίως στις σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών** από την δραστηριότητα αυτή.
- 7) Επίσης η χρήση των εφαρμογών απομείωσης εσόδων αποδεικνύεται και από τα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης’, από την οποία λήφθηκαν οι υπ’ αριθ./10-06-2018 και/10-06-2018 αποδείξεις και προσκομίστηκαν τροποποιημένα τα ηλεκτρονικά αρχεία a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων με την ίδια ακριβώς σήμανση (b.txt)».

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, στην με ημερομηνία θεώρησης 8.10.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη η ελεγκτική αρχή από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης .

Επειδή μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και την ολοκλήρωση του ελέγχου κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης 12.3.2020 ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό καταχώρησης/12.3.2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρο 28 ν. 4174/2013)- κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν.2690/1999) καθώς και την με αριθμό/12.3.2020 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει γραπτώς τις απόψεις της επί

των διαπιστωθεισών παραβάσεων. Το ως άνω Σ.Δ.Ε. επιδόθηκε στις 12/6/2020 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας κ. αλλά αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Αλλά ούτε και με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκομίζει στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 8.10.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής-Α' Υποδ/νση-Τμήμα Α2 Ερευνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη 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 **29-4-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ **και την** επικύρωση της υπ' αριθμ. της υπ' αριθμ. /28.12.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Φορολογικό έτος 2020

Υπ' αριθμ. /28.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020

Πρόστιμο άρθρου 54 §2 περίπτωση (ζ)

4 περιπτώσεις x 10.000,00 € = 40.000,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.