



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 8-4-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1092

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 9-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την, επί της οδού, κατά της με αριθ.-/2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.-/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 6-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ.-/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού 50.863,51 € σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 54ΣΤ περ.1 β του ιδίου νόμου.

Κατά τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν έκδοσης της με αριθ.-/...../2021 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με την χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου, χρονικής περιόδου 6/4/2018 – 30/6/2018, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013. Για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένες οι διαπιστώσεις της από 6-10-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Έλλειψη σαφούς αιτιολογίας, καθώς τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας παρουσίαζαν σταδιακή άνοδο και επιπλέον, τα ευρήματα του ελέγχου αφορούν αποκλειστικά την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ
- Αοριστία της από 6-10-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και της με αριθ.-/...../2021 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου, καθώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου εδράζονται σε υποθετικά σενάρια και όχι σε πραγματικά δεδομένα.
- Παράβαση νόμου και δη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξερευθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «...

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 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014 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.

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. ΕΛ 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 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

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

τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220 (ΦΕΚ Β΄ 3517/31.12.2012) με θέμα: «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΠΣ.» αναφέρεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

...

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

2.18.1.1. Το λογισμικό του ΦΗΜ ελέγχει, μέσω ειδικού αλγόριθμου, την πρόσβαση εξουσιοδοτημένων τεχνικών σ' αυτό. Ο κάτοχος της άδειας είναι υπεύθυνος για την παραχώρηση συγκεκριμένων συνδυασμών αλληλουχιών γραμμάτων και αριθμών (κωδικών πρόσβασης) στους εξουσιοδοτημένους απ' αυτόν τεχνικούς. Στις περιπτώσεις που απαιτούνται ειδικοί τεχνικοί χειρισμοί προγραμματισμού για την επαναφορά σε κανονική λειτουργία του ΦΗΜ, έπειτα από βλάβη - μηδενισμό της μνήμης εργασίας (CMOS Error) και ρύθμιση - διόρθωση της ημερομηνίας και ώρας, ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός εισάγει τον απαραίτητο κωδικό πρόσβασης. Μόνον στην περίπτωση που το λογισμικό του ΦΗΜ αναγνωρίσει τον συγκεκριμένο κωδικό, επιτρέπεται η συνέχιση των λοιπών χειρισμών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού, για την επαναφορά του ΦΗΜ σε κανονική λειτουργία.

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1.000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

2.18.1.3. Η πλήρης και λεπτομερής περιγραφή των τεχνικών χειρισμών που απαιτούν χρήση κωδικού καθώς και του αλγορίθμου ελέγχου πρόσβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού, κατατίθενται στην Επιτροπή, στο φάκελο αίτησης χορήγησης άδειας καταλληλότητας. Το σημείο αυτό ελέγχεται ειδικά από την επιτροπή.

...

2.19. Αξιοπιστία

2.19.1. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ έχει σαν μέτρο τη μέση χρονική διάρκεια λειτουργίας της, χωρίς να υποστεί οποιαδήποτε βλάβη (MTBF).

2.19.2. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ προσδιορίζεται από την αξιοπιστία των επιμέρους υποσυστημάτων του και για τις προδιαγραφόμενες συνθήκες περιβάλλοντος. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ αποτελεί προϋπόθεση για την χορήγηση της άδειας καταλληλότητας και δίδεται ειδική έμφαση κατά την αξιολόγηση της.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποστελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» αναφέρεται ότι: «**ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΩΝ**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥΣ

...

Άρθρο 3.

Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

3.1. Ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου, Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής κ.λπ.), θα πρέπει να διαθέτει:

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Ο τρόπος εκτύπωσης - έκδοσης των στοιχείων γενικά δεν αλλάζει και είναι δυνατόν να εξακολουθεί να γίνεται με την ήδη υπάρχουσα υποδομή και τον εκτυπωτικό μηχανισμό του εκδότη.

3.2. Μετά την καταχώριση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί και αποθηκεύει σε δύο χωριστά αρχεία στον υπολογιστή:

α) Το πρώτο αρχείο που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt).

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ επιτρέπεται να διαθέτει παραμετροποίηση, ώστε να ανακτά πάντα τα απαιτούμενα δεδομένα του πίνακα Β ορθά. Προκειμένου να είναι πάντα εφικτή η ανίχνευση των δεδομένων ενδιαφέροντος μέσα από την φόρμα του παραστατικού, επιτρέπεται η εκτύπωση σε πρόσφορο σημείο του παραστατικού, μιας γραμμής που περιέχει όλα ή μέρος αυτών των δεδομένων, καθώς και προαιρετικά χαρακτήρων έναρξης τέλους. Σε περίπτωση εκτύπωσης αντιτύπου, τα ποσά ενδιαφέροντος του αρχείου e.txt είναι μηδέν και ο κωδικός είδους παραστατικού υποδηλώνει αντίτυπο. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού επιστροφής χρημάτων (όπως πιστωτικό τιμολόγιο, δελτίο επιστροφής), τα ποσά ΦΠΑ και καθαρής αξίας στο αρχείο e.txt είναι αρνητικά, όπως ορίζονται αναλυτικά στον πίνακα Δ.

Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ επικοινωνεί και αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά, επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨΣ για τα δεδομένα του e.txt.

3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα του αρχείου a.txt, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης-υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλαδή μια ΠΑΗΨΣ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨΣ, στη μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου.

3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη ΠΑΗΨΣ, και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου (αρχείο a.txt), όσο και την ΠΑΗΨΣ (αρχείο b.txt).

3.5. Το λογισμικό υποστήριξης αμέσως μετά και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, επεξεργάζεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β) υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨΣ. Η ΠΑΗΨΣ αυτή τελικά συμπεριλαμβάνεται στο αρχείο e.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Γ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτό το αρχείο e.txt σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

3.6. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

3.7. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των ΠΑΗΨΣ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ του προηγούμενου Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ που την αποθηκεύει σε ξεχωριστό αρχείο (c.txt).

3.8. Αμέσως μετά, το λογισμικό υποστήριξης επεξεργάζεται τις ΠΑΗΨΣ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Ζ, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨΣ, την οποία αποθηκεύει σε ειδικό αρχείο με όνομα d.txt.

3.9. Στο τέλος της ημερήσιας κίνησης και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Αναφοράς «Ζ», το λογισμικό υποστήριξης αναλαμβάνει την ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση ενός αρχείου ημέρας s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt καθώς και τα δεδομένα του d.txt σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

3.10. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1068 (ΦΕΚ Β' 497/01-04-2015) με θέμα: «Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων -χρηστών Φ.Η.Μ.» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 10

Τήρηση Ηλεκτρονικών Αρχείων

10.1 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών διαθέτει πλήρη πρόσβαση (δικαίωμα εισαγωγής, διαγραφής, ενημέρωσης, ελέγχου) στους ηλεκτρονικούς πίνακες και τα ηλεκτρονικά αρχεία του TAXIS και του TAXISNET που αφορούν εγκεκριμένους τύπους Φ.Η.Μ., αγορές, πωλήσεις, παύσεις, μεταβολές Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατασκευαστριών εταιρειών κατόχων αδειών καταλληλότητας Φ.Η.Μ. ή αδειών τεχνικής υποστήριξης Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατόχων Φ.Η.Μ., στοιχεία των εξουσιοδοτημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., αναλυτικά και συγκεντρωτικά δεδομένα πωλήσεων Φ.Η.Μ..

10.2 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών σε συνεργασία με την Δ/νση Υπολογιστικών Υποδομών της ΓΓΠΣ και το Γραφείο Ασφαλείας της ΓΓΠΣ, καθορίζει την

πρόσβαση στα δεδομένα των αναφερόμενων στην παράγραφο 10.1 πινάκων, με σκοπό την διαφύλαξη της ακεραιότητας αυτών.

Άρθρο 11

Παραβιάσεις-Παραβάσεις

11.1 Παραβιάσεις-παραβάσεις ΦΗΜ που εντοπίζονται από αρμόδια ελεγκτικά όργανα ή καταγγελίες σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών. Το Τμήμα Δ', κατόπιν αξιολόγησης παραπέμπει το θέμα στην Επιτροπή η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης- παραβάσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α` 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

...

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ «Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης,».

...

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια` της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54.

...

2. Για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 54Ε.».

Επειδή, τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ν.4174/2013 προστέθηκαν με το άρθρο 101 παρ.2 του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/ 31-7-2020), με την παρ.3 του οποίου ορίζεται ότι: «3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 144 «Έναρξη ισχύος» του ν.4714/2020 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.».

Επειδή, κατά τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν έκδοσης της με αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με την χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου, χρονικής περιόδου 6/4/2018 – 30/6/2018, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 6-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρεται ότι:

«III. ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 10-06-2018 συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε επιχείρηση εστίασης. Κατά τον έλεγχο αυτό λήφθηκαν ενδεικτικές αποδείξεις λιανικών πωλήσεων οι οποίες εκδόθηκαν από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Στην συνέχεια επιδόθηκε η υπ. αριθ./2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ άλλων τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων που προσκομίστηκαν και των ληφθέντων αποδείξεων την στιγμή του ελέγχου προέκυψαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η διαπίστωση του ελέγχου ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέγχθηκαν, 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 16/7/2018 με αφορμή τα αποτελέσματα του ανωτέρου ελέγχου συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την/...../2018 Εντολή Ελέγχου, μετέβη στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ. αριθμό/2018 Έκθεσης Κατάσχεσης (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) προκειμένου να ανευρεθεί ο τρόπος απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της ανωτέρω επιχείρησης είναι η εταιρεία μηχανοργάνωσης «..... - -», -ΑΦΜ». Σημειώνεται ότι η ανωτέρω εταιρεία είναι και η προμηθευτής του φορολογικού μηχανισμού της ελεγχόμενης με ΑΦΜ

IV. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 17-07-2018 με την υπ. αριθ./...../2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους α), β), γ), δ), ε) και στ) μετέβη στην εν λόγω εταιρεία μηχανοργάνωσης. Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν στοιχεία τα οποία παραπέμπουν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης. Κατόπιν αυτών με την υπ. αριθ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης, κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία τα οποία αποθηκεύθηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο {usb}. Ανάμεσα στα άλλα κατασχέθηκαν:

α) Από το laptop (serial number) που βρίσκονταν στην θέση εργασίας του κ.-διαχειριστή της εταιρείας, κατασχέθηκαν αρχεία της επιχείρησης και αποθηκεύτηκαν σε συσκευή u.s.b., τα οποία περιελάμβαναν οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης καταχωρημένα σε φάκελο με την ένδειξη «Προσφορές».

Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξεις BOS και ZCALC και επί της διαφοράς τους υπολογίζονταν ένα ποσοστό για το οποίο συχνά υπήρχαν σχόλια είσπραξης του (τμηματικές καταβολές) από την εταιρεία μηχανοργάνωσης Στο σύνολο των περιπτώσεων αυτών η ένδειξη ZCALC αφορούσε ένα νούμερο μικρότερο από αυτό του BOS και κάθε φορά οι ενδείξεις αυτές αναφέρονταν σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Να σημειωθεί ότι η ένδειξη ZCALC εκτός της χρονικής περιόδου, σε αρκετές περιπτώσεις χαρακτηρίζονταν και από μια αύξουσα αρίθμηση που παρέπεμπε σε αρίθμηση Ζ. Η παραπάνω έρευνα οδήγησε στην υπόνοια ότι η ένδειξη BOS αφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξη ZCALC τις πωλήσεις κατά ένα ποσοστό μειωμένες. Σε σχετικό ερώτημα του συνεργείου ελέγχου για την έννοια των ενδείξεων BOS, ZCALC », ο κ.-διαχειριστής της εταιρείας, υπέγραψε την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ**/2018 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι "Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις BOS, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησης μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη BOS αφορούν

συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα παραπάνω αρχεία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ. **192 Έκθεση Κατάσχεσης**. Η λήψη τους έγινε με ηλεκτρονικό τρόπο ".

Στην συνέχεια σε προφορικό ερώτημα του ελέγχου προς τον κ. με ποιό τρόπο οι Αποδείξεις μπορούν να τροποποιηθούν ως προς το είδος και την αξία τους απάντησε ότι θα μπορούσε να συμβεί αυτό, με χειροκίνητο τρόπο και μας παρουσίασε την διαδικασία μείωσης και αποθήκευσης της Μειωμένης απόδειξης. Συγκεκριμένα, τροποποίησε τα είδη και τις αξίες μιας Απόδειξης, χειροκίνητα στον Η/Υ και αφού αποθήκευσε την τροποποιημένη απόδειξη στην συνέχεια την επανεκτύπωσε μαζί με την σήμανση (b.txt) της αρχικής Απόδειξης.

Κατόπιν ακολούθησε νέος έλεγχος στις 31-7-2018 στην με βάση την υπ' αριθ. / / **2018 Εντολή Ελέγχου**. Συγκεκριμένα συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους και, με τη συνδρομή του Αστυνομού, της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, μετέβη στην εν λόγω εταιρεία μηχανοργάνωσης και κατέσχεσε, με την υπ' αριθ. / **2018 Έκθεση Κατάσχεσης**, τα ακόλουθα:

1. Ένα σκληρό δίσκο χωρητικότητας 250 GB (serial number
2. Ένα σκληρό δίσκο χωρητικότητας 160 GB (serial number
3. Ένα σκληρό δίσκο χωρητικότητας 500 GB (serial number
4. Φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου του Η/Υ (serial number
5. Φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου του Η/Υ (serial number

Το συνεργείο ελέγχου παρατήρησε ότι το laptop που εργαζόταν ο κ. ήταν διαφορετικό από αυτό του αρχικού ελέγχου (έφερε διαφορετικό σειριακό αριθμό S/N) και αναζήτησε το laptop με serial number, το οποίο βρισκόταν κατά τον αρχικό έλεγχο στη θέση εργασίας του κ. Ο εν λόγω φορητός υπολογιστής δεν ανευρέθη. Σε σχετικό ερώτημα του συνεργείου ελέγχου για το που βρίσκονταν το laptop με serial number από το οποίο είχε πραγματοποιηθεί στις 17/7/2018 η κατάσχεση των αρχείων με δεδομένα πελατών της εταιρείας, ο κ. -διαχειριστής της εταιρείας, υπέγραψε την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ / 2018 Υπεύθυνη Δήλωση**, με την οποία δήλωσε ότι "τον υπολογιστή με serial number δεν μπορώ να τον προσκομίσω την παρούσα στιγμή επειδή τον έχει πελάτης αγνώστων στοιχείων ως αντικατάσταση του δικού του. Θα προσπαθήσω να τον βρω καινά τον προσκομίσω στην υπηρεσία σας."

Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης «.....» από τον πρώτο έλεγχο στις 17/07/2018, σε συνδυασμό με τα δεδομένα από το υποσύστημα Elenxis και Taxis της Υπηρεσίας μας, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκαν αρχεία που έφεραν τον τίτλο «.....» και «.....», τα οποία κατόπιν επεξεργασίας που περιγράφεται κατωτέρω, οδήγησαν στην διαπίστωση ότι αφορούσαν την επιχείρηση **με ΑΦΜ**

Με αφορμή τα ανωτέρω στοιχεία στις 27/07/2018 συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους και, με την υπ' αριθ. / / **2018 Εντολή Ελέγχου**, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης «.....- **ΑΦΜ**» προκειμένου να προβεί σε μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο.

Εντούτοις δεν ανευρέθηκε ο παραπάνω ΦΗΜ και ο υπολογιστής στον οποίο ήταν εγκατεστημένος και για το λόγο αυτό επιδόθηκε η υπ. αριθ. / **2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στοιχείων**, με την οποία ζητούνταν τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt)

του ανωτέρω ΦΗΜ από ενάρξεως (28/03/2018) έως και την ημερομηνία ελέγχου (27/07/2018).

Ο έλεγχος κατάσχεσε τα Βιβλία Εσόδων-Εξόδων, περιόδου 01/01/2018 - 30/06/2018 σελ.1-29 (δικής μας αρίθμησης) και των 2-ΟΥΤ (Γενικά Σύνολα-Συγκεντρωτική Κατάσταση Αποδείξεων) του ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου από (28/03/2018) έως (30/06/2018) δικής μας αρίθμησης. Για τα ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2018 Έκθεση Κατάσχεσης μαζί με το υπ' αριθ. /2018 Σ.Δ.Ε-Οίκοθεν.

Στις 10/08/2018 -ανταποκρινόμενος στην παραπάνω Πρόσκληση- προσήλθε στα γραφεία μας στο, ο λογιστής της ελεγχόμενης, κ. προσκομίζοντας τα ζητηθέντα, χα οποία κατασχέθηκαν με την υπ. αρ. /2018 Έκθεση Κατάσχεσης. Συγκεκριμένα κατασχέθηκε ένας ψηφιακός δίσκος (cd), ο οποίος περιέχει ένα φάκελο με την ονομασία «.....», που περιλαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τον ανωτέρω ΕΑΦΔΣΣ για το ζητούμενο διάστημα.

Στις 27/01/2021, εκδίδεται η υπ. αριθ. /..... Εντολή Ελέγχου -Επεξεργασίας, η οποία και κοινοποιείται στην επιχείρηση με το υπ. αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... ΕΞ 2021 έγγραφο Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

V. ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΥΝΗΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ-Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ ΙΓ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντων υπ' αριθ. /2018 και /2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης, εστάλησαν στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ-Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ του λοιπού ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την, με την υπ' αριθ. /2018 Έκθεσης Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθ. /2018 έκθεσης κατάσχεσης από την ".....". Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την υπηρεσία μας προς την ΕΛΑΣ για τα κατασχεθέντα στοιχεία της /2018 Έκθεσης Κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις 16-07-2018 (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) προκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα με την ονομασία "ZCALC" για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία -προγράμματα με στόχο την μείωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Στις 19/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου /..... /..... /..... έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

Επιχείρηση με στοιχεία «.....- ΑΦΜ

Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το σύστημα παραγγελιοληψίας με αναγραφόμενη ονομασία «.....», έκδοση «3.7.3» και επωνυμία εταιρείας Το εν λόγω λογισμικό αποτελεί ένα πλήρες σύστημα παραγγελιοληψίας (τοπικής ή και ασύρματης), έκδοσης και διαχείρισης φορολογικών στοιχείων σε συνδυασμό, μεταξύ άλλων, με τις κάτωθι επιμέρους εφαρμογές:

-Βάση δεδομένων με την ονομασία ".....", τύπου «.....» για την εναπόθεση όλων των στοιχείων και με την δυνατότητα κατόπιν κατάλληλης επιλογής τιμής "1" ή "0" στο πεδίο

«delAfterZ» να διαγράφονται ("1") ή όχι ("0") τα δεδομένα των πινάκων, οι οποίοι περιέχουν τα στοιχεία των παραγγελιών της ημέρας, Στο υπό εξέταση πειστήριο το πεδίο «delAfterZ» φέρει την τιμή «1» και επιπρόσθετα, δεν περιέχονται δεδομένα παραγγελιών πέραν της τελευταίας φορολογικής ημέρας

-Εφαρμογή παραγγελιοληψίας με αναγραφόμενη ονομασία «.....» η οποία χρησιμοποιείται για την καταχώρηση παραγγελιών από διαπιστευμένους χρήστες της επιχείρησης (π.χ. ταμίες).

-Εφαρμογή διακομιστή (server) διασύνδεσης κινητών συσκευών τύπου PDA με αναγραφόμενη ονομασία «.....» η οποία χρησιμοποιείται για την καταχώρηση παραγγελιών μέσω αποστολής των από ασύρματες συσκευές τύπου PDA (π.χ. σερβιτόροι)

-Εφαρμογή διαχείρισης εσωτερικών λειτουργιών (Back office) με αναγραφόμενη ονομασία «.....» η οποία χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (π.χ. επιχειρηματίες), όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων-εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.

Η επικοινωνία με τον οδηγό σήμανσης γίνεται μέσω έτερης εφαρμογής, με αναγραφόμενη ονομασία «Print Server», η οποία ελέγχει συνεχώς τη διαδρομή στην οποία αποθηκεύονται τα αρχεία απόδειξης (receipt files), επέκτασης «txt» που παράγονται από το λογισμικό «.....» και όταν εντοπίσει ότι έχει παραχθεί ένα τέτοιο αρχείο απόδειξης, μέσω του οδηγού σήμανσης (sign driver) αποστέλλεται η εν λόγω απόδειξη προς σήμανση στη συνδεδεμένη Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Αποτέλεσμα είναι να παράγονται τα σημανθέντα -με Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (ΠΑΗΨΣ)- φορολογικά παραστατικά (κατά περίπτωση Α,Β,Γ,Δ,Ε,Σ).

Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «zcalc» και μεταξύ των αρχείων του φακέλου ανευρέθηκαν τρία (3) εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες «zcalc24.exe», «zcalc24light.exe» και «Zixer24.exe».

Το πρόγραμμα «zcalc24.exe» συνοπτικά προσπελαύνει τα φορολογικά παραστατικά της ημέρας -που προηγουμένως έχουν προκύψει από το σύστημα παραγγελιοληψίας- και αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «z2data.dat».Αφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του ημερήσιου αριθμού 2.

Το πρόγραμμα «zcalc24light.exe» υπολογίζει το ημερήσιο Z χωρίς να αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «z2data.dat».

Το πρόγραμμα «Zixer24.exe» κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο «z2data.dat» τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολο τους όλες τις τιμές των εγγραφών Z, είτε μία-μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).

Συνδυάζοντας τη λειτουργικότητα των προγραμμάτων «zcalc24.exe» και «Zixer24.exe», φέρεται ότι, μεταξύ άλλων, δίνεται η δυνατότητα, σε χρήστη που γνωρίζει τους κωδικούς πρόσβασης (κωδικοί που παραπέμπουν στην εταιρεία όπως η.χ.«.....» ή ".....") που κατά σημεία απαιτούνται:

α) να μεταφορτώσει τα οικονομικά δεδομένα των φορολογικών παραστατικών -που έχουν σημανθεί μέσω του συστήματος παραγγελιοληψίας- σε τοπικό αρχείο βάσης δεδομένων τύπου «dat», μέσω του προγράμματος «zcalc24.exe»,

β) να τροποποιήσει τις τιμές των ημερήσιων εγγραφών Z (καθαρά/μικτά κέρδη ημέρας κ.τ.λ.) και να αποθηκεύσει τις αλλαγές, μέσω του προγράμματος «Zixer24.exe», σε τοπικό αρχείο βάσης δεδομένων τύπου «dat» και

γ) να προβάλει ή και να τυπώσει τα τροποποιημένα Z, μέσω του προγράμματος «zcalc24.exe».

Επισημαίνεται ότι εντοπίστηκαν αρχεία φορολογικών παραστατικών με μη αναγνώσιμο/κατεστραμμένο περιεχόμενο.

Εντοπίστηκε εκτελέσιμο αρχείο εντολών με ονομασία «clear.bat», το οποίο εκτελείς - αυτόματα με κάθε εκκίνηση του λειτουργικού συστήματος του πειστηρίου. Όλες οι εντολές το'ι αρχείου αναφέρονται σε μαζική διαγραφή αρχείων στις διαδρομές που απεικονίζονται στα' περιεχόμενα του. Μεταξύ αυτών, εκτελείται διαγραφή όλων των αρχείων στη διαδρομή «C:/Bartender/Logs/».

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

Από την ανάλυση των αρχείων καταγραφής δραστηριότητας εκτελέσιμων αρχείων (prefetch files3) του λειτουργικού συστήματος, διαμόρφωσης «pf», προέκυψαν οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στον παρακάτω Πίνακα:

Εκτελέσιμο αρχείο	Ελάχιστος Αριθμός Εκτελέσεων αρχείου	Τελευταία Ημερομηνία Εκτέλεσης (UTC)
ZCALC24.EXE	48	16/7/2018 12:36:25
ZCALC24LIGHT.EXE	5	16/7/2018 12:34:15
ZIXER24.EXE	4	13/7/2018 12:30:06
ANYDESK.EXE	846	16/7/2018 13:47:59

Επιχείρηση με στοιχεία «..... - ΑΦΜ

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

Εντοπίστηκαν διαγεγραμμένοι φάκελοι με ονομασία «zcalc» στους οποίους περιλαμβάνονταν εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες «zcalc24.exe» και «zcalc24light.exe».

Το πρόγραμμα «zcalc24.exe» συνοπτικά προσπελάζει τα φορολογικά παραστατικά της ημέρας -που προηγουμένως έχουν προκύψει από το σύστημα παραγγελιοληψίας- και αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «z2data.dat». Αφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του ημερήσιου αριθμού Z.

Το πρόγραμμα «zcalc24light.exe» υπολογίζει το ημερήσιο Z χωρίς να αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «z2data.dat».

Ανακτήθηκαν διαγεγραμμένα αρχεία φορολογικών παραστατικών (txt) διαφόρων πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης , πολλά εκ των οποίων, βρέθηκαν σε φακέλους με ονομασία που καταλήγει ως «_fixed» (όπως για παράδειγμα «....._fixed»).

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «Project17.exe». το οποίο προσεγγίζει το συνολικό ποσό των παραστατικών της ημέρας (με χρήση των αρχείων «z2data.dat» που παράγονται από το πρόγραμμα «zcalc24.exe») τροποποιώντας (προσθέτοντας ή αφαιρώντας) καταλλήλως, προϊόντα που αναγράφονται σε αυτά. Στη συνέχεια, σημαίνει με Π.Α.Η.Ψ. - χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - και δημιουργεί νέα παραστατικά τύπου Β που αντιστοιχούν στις νέες αποδείξεις.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «Project.16.exe» με \$ παρόμοια λειτουργία του «Project17.exe».

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «quick_synola.exe», το οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων

φορολογικών παραστατικών (A,B,C,D,E,S) και να υπολογίσει τα ποσά που αναφέρονται για κάθε φορολογική ημέρα.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «find_trash.exe», το οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων φορολογικών παραστατικών (A,B,C,D,E,S) και να εντοπίσει παραστατικά με αλλοιωμένο/κατεστραμμένο περιεχόμενο.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «fix_s.exe», το οποίο στην περίπτωση που στοιχεία (π.χ. ποσά, ΠΑΗΨ κλπ.), τα οποία περιέχονται σε αρχείο φορολογικού παραστατικού τύπου S, δεν συμφωνούν με εκείνα που αναγράφονται στα αντίστοιχα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου E, το πρόγραμμα δύναται να παρέμβει στο αρχείο S και να διορθώσει τις τυχόν διαφορές. Αυτή η διαδικασία δύναται να εκτελεστεί μαζικά και για περισσότερα από ένα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου S.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «set_synola__a_2.exe», το οποίο στην περίπτωση που το τελικό συνολικό ποσό, το οποίο περιέχεται στα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου A, δεν συμφωνεί με το ποσό που προκύπτει από την πρόσθεση των τιμών που αναγράφονται στο παραστατικό, το πρόγραμμα δύναται να παρέμβει στο αρχείο A και να διορθώσει τις τυχόν διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει και στο αντίστοιχο αρχείο B, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ. -χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.- ώστε να αντιστοιχεί στα νέα ποσά.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «sign11.exe», το οποίο δύναται, μεταξύ άλλων, να διενεργήσει έλεγχο ως προς την ορθότητα (σύνολο τιμών, Π.Α.Η.Ψ., ύπαρξη αρχείων φορολογικού τύπου B κ.α.) των στοιχείων που περιέχονται σε αρχεία φορολογικών παραστατικών (A,B,C) και δύναται να παρέμβει στα αρχεία διορθώνοντας («Fix») τις τυχόν διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει -ή δημιουργεί εκ νέου- στο αντίστοιχο αρχείο B, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ. -χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - ώστε να αντιστοιχεί στο αρχείο A. Οι ανωτέρω ενέργειες δύναται να πραγματοποιηθούν είτε σε μεμονωμένα αρχεία είτε μαζικό σε σύνολο αρχείων.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «FolderTimeUpdate.exe», το οποίο δύναται να τροποποιήσει κατά βούληση τις ημερομηνίες τροποποίησης περιεχομένου (modified date) αρχείων. Σημειώνεται ότι η εν λόγω ημερομηνία τροποποιείται μόνο από το λειτουργικό σύστημα, δείχνει στην πραγματικότητα την τελευταία φορά που τροποποιήθηκε το περιεχόμενο ενός αρχείου και δεν μπορεί να αλλάξει κατά την απλή χρήση του λειτουργικού συστήματος, χωρίς εξειδικευμένη παρέμβαση στο σύστημα αρχείων αυτού.

Σύμφωνα με τις εγγραφές καταγραφής συμβατότητας εκτελέσιμων αρχείων (Application Compatibility Cache) «.....», όπως προέκυψαν μετά από αυτοματοποιημένο έλεγχο συμβατότητας των προγραμμάτων αυτών, από το λειτουργικό σύστημα, και οι οποίες αποτελούν μέρος του μητρώου του λειτουργικού συστήματος (Windows registry) και η χρήση τους αποτελεί λειτουργία του, όπου καταγράφονται στοιχεία εκτελέσιμων αρχείων που είτε έχουν εκτελεστεί είτε έχουν εντοπιστεί σε φάκελο που έχει προσπελάσει ο χρήστης, προέκυψε ότι η εταιρεία μηχανοργάνωσης διατηρούσε μέρος των προαναφερθέντων προγραμμάτων-εφαρμογών σε διάφορους φακέλους με ονομασίες που παρέπεμπαν στο πελατολόγιο της. Ενδεικτικά αναφέρεται μια περίπτωση από πλήθος άλλων εγγραφών:
.....ixer24.exe.

Επιπλέον, από την ανάλυση των εγγραφών καταγραφής πρόσφατα επιλεχθέντων αρχείων «.....», του μητρώου (registry) του λειτουργικού συστήματος που αποτελούν μέρος του μητρώου του λειτουργικού συστήματος (Windows registry) και η χρήση τους αποτελεί λειτουργία του λειτουργικού συστήματος Windows, όπου καταγράφονται στοιχεία αρχείων που ο χρήστης, μεταξύ άλλων, έχει επιλέξει για ανάγνωση ή αποθήκευση σε κάποιο πρόγραμμα, μέσω της εφαρμογής «windows explorer» και μεταξύ των στοιχείων, στις εγγραφές αυτές καταγράφεται και η διαδρομή από όπου ο χρήστης επέλεξε το αρχείο,

προέκυψε ότι η εταιρεία μηχανοργάνωσης διατηρούσε το αρχείο «z2data.dat» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα «zcalc24.exe», δηλαδή το Z της επιχείρησης) σε διάφορους φακέλους με ονομασίες που παρέπεμπαν στο πελατολόγιο της. Ενδεικτικά αναφέρεται μια περίπτωση από πλήθος άλλων εγγραφών:
Εντοπίστηκε επίσης, εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «ZFixer24.exe» το οποίο φέρει όμοια λειτουργικότητα με το πρόγραμμα «Zixer24.exe». Το πρόγραμμα «Zixer24.exe» κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο «z2data.dat» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα ZCALC που περιγράφεται ανωτέρω) τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολο τους όλες τις τιμές των εγγραφών Z, είτε μία-μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).
Στις 23/04/2019 η ΕΛΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/...../..... έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ. αριθ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης μέρος των οποίων τα αρχεία excel με την ονομασία «.....» και «.....», που αποτελούν και το αντικείμενο της επεξεργασίας που αναφέρεται κατωτέρω.

VI. ΑΠΟΣΠΑΣΜΑΤΑ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΗΧΑΝΟΡΓΑΝΩΣΗΣ PORTABLE ΚΑΙ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

στις 8/5/2019, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κοινοποίησε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, κ., την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ Κλήση για Προκαταρκτική Εξέταση, κατ' άρθρο 31 παρ.2 ΚΠΔ, με την οποία τον καλούσε, σε εκτέλεση της με αρ...../2019 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Οικονομικού Εγκλήματος, να δώσει εξηγήσεις μεταξύ άλλων σχετικά με την κατασκευή και χρήση προγράμματος μέσω του οποίου μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα των πελατών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Στην από 28/05/2019 κατάθεση του ο κ. η οποία περαιώθηκε στις 04-06-2019 απάντησε σε σχετικές ερωτήσεις για τα διαλαμβανόμενα ως εξής: (ακολουθεί απόσπασμα της κατάθεσης):

Ερώτηση: Με βάση την υπ, αρ./...../...../2019 έκθεση πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών προέκυψε ότι βρέθηκε σε υπολογιστή της επιχείρησής σας εφαρμογή μέσω της οποίας πραγματοποιείται αλλοίωση σε δεδομένα των φορολογικών αρχείων και συγκεκριμένα όσο αφορά την αξία και το είδος. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που κατασχέθηκαν με την υπ. αρ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης προέκυψε ότι κατέχετε αρχεία Excel στα οποία γίνονται υπολογισμοί με τις ενδείξεις BOS, ZCALC, Διαφορά, ποσοστά κλπ. Με την από 18/7/2018 υπεύθυνη δήλωση δηλώσατε ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη BOS αφορά συνολικές πωλήσεις και τα αντίστοιχα πίσω από την ένδειξη ZCALC αφορά εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων. Κατόπιν αυτών μπορείτε να εξηγήσετε με λεπτομέρειες τον μηχανισμό αποτύπωσης των πραγματικών και μειωμένων συναλλαγών στα κατασχεθέντα αρχεία? **Απάντηση:** Δεν ισχύει τίποτα από αυτά. **Ερώτηση:** Για ποιο λόγο υπάρχουν τα αριθμητικά δεδομένα πελατών σε πλήθος αρχείων ανά χρονικές περιόδους και σε τι εξυπηρετεί αυτό? **Απάντηση:** Δεν αφορούν πραγματικά στοιχεία πελατών. Κάποια στιγμή ήθελα να πουλήσω την εταιρεία (.....) και ήθελα να παρουσιάσω ένα όγκο εισπράξεων σε ένα βάθος χρόνου. Στο αρχείο είχα περάσει κάποια νούμερα τα οποία ήταν υποθετικές εισπράξεις για να εμφανίσω ένα οικονομικό αποτέλεσμα για ένα μελλοντικό αγοραστή της εταιρείας. Γενικά ήταν

πρόχειρες σημειώσεις, το μεγαλύτερο μέρος δεν αφορούσε πραγματικά στοιχεία πελατών.
Ερώτηση: Πραγματοποιήθηκε η πώληση αυτή και για ποιο λόγο? **Απάντηση:** "Όχι γιατί δεν προχώρησε.

Ερώτηση: Ποιός είναι ο κατασκευαστής του προγράμματος zcalc24.exe και zcalc24 light.exe?

Απάντηση: Έχουν κατασκευαστεί εσωτερικά από την εταιρεία **Ερώτηση:**

Μπορείτε να μας προσδιορίσετε ποιος? **Απάντηση:** Δεν ξέρω ποιος ακριβώς τα έχει φτιάξει αλλά έχουν κατασκευαστεί από εμάς την εταιρεία ".....". **Ερώτηση:** Ποια η

χρησιμότητα του προγράμματος zixer24.exe, project_16.exe και project_17.exe πώς λειτουργεί και ποιος είναι ο κατασκευαστής του? **Απάντηση:** Δεν μπορώ να σας απαντήσω, δεν

το ξέρω επιφυλάσσομαι να σας απαντήσω. **Ερώτηση:** Για ποιό λόγο στο πρόγραμμα zixer24.exe υπάρχει η δυνατότητα μαζικά ποσοστιαίας μείωσης των Ζήτα? **Απάντηση:** Δεν

μπορώ να σας απαντήσω, δεν το ξέρω επιφυλάσσομαι να σας απαντήσω. **Ερώτηση:** Ποιός είναι ο κατασκευαστής του προγράμματος παραγγελιοληψίας και

.....? **Απάντηση:** Είναι ο αφορά μια παλιά συνεργασία μετά το 2008.

Ερώτηση: Ποιά η χρήση του προγράμματος «.....», ποιος το κατασκεύασε και σε τι εξυπηρετεί το εικονίδιο σκούπα (.....)? **Απάντηση:** Είναι το πρόγραμμα που στέλνει την

εκτύπωση στον αντίστοιχο φάκελο του φορολογικού μηχανισμού, το έχει κατασκευάσει η εταιρεία και δεν ξέρω τι είναι το εικονίδιο σκούπα επειδή δεν το έχω φτιάξει εγώ.

Επιφυλάσσομαι να σας απαντήσω σχετικά με τη χρήση του εικονιδίου αυτού. **Ερώτηση:** Τι κάνουν τα προγράμματα zcalc24.exe και zcalc24 light.exe και ποιός είναι ο κατασκευαστής

τους? **Απάντηση:** Το zcalc24.exe κρατάει βάση δεδομένων με τα Ζ της επιχείρησης και μπορεί να τα τυπώσει ανά πάσα στιγμή ζητηθεί ενώ το zcalc24 light.exe τυπώνει το Χ και το Ζ της

τρέχουσας ημέρας. **Ερώτηση:** Αρκούν τα δυο αυτά προγράμματα που παράγουν το αρχείο z2data.dat για την εξαγωγή του Ζ της επιχείρησης? **Απάντηση:** Ναι, μάλιστα. **Ερώτηση:** Γιατί

υπάρχει η δυνατότητα να μεταφορτώνονται τα οικονομικά δεδομένα των φορολογικών παραστατικών (z2data.dat) που παρήχθησαν από τις δυο προηγούμενες εφαρμογές (zcalc24.exe και zcalc24 light.exe) στην εφαρμογή zixer24.exe και να τροποποιούνται οι τιμές

των ημερήσιων "Ζήτα"? **Απάντηση:** Δεν μπορώ να σας απαντήσω, δεν το ξέρω επιφυλάσσομαι να σας απαντήσω. **Ερώτηση:** Ποιά η χρήση του προγράμματος clear.bat και ποιος ο λόγος

διαγραφής των logs αρχείων (ιχνών)? **Απάντηση:** Δεν μπορώ να σας απαντήσω, δεν το ξέρω επιφυλάσσομαι να σας απαντήσω. **Ερώτηση:** Χρησιμοποιήθηκε απομακρυσμένη πρόσβαση

στους Η/Υ της επιχείρησης και για ποιό λόγο? **Απάντηση:** ναι για θέματα support- υποστήριξης. **Ερώτηση:** Έχετε εκτελέσει το zixer24.exe και για ποιό λόγο υπάρχει αυξημένο πλήθος

απομακρυσμένης πρόσβασης μέσω π.χ. λογισμικού Any desk? **Απάντηση:** Εγώ όχι, η απομακρυσμένη πρόσβαση είναι για θέματα υποστήριξης.

Ερώτηση: Τι είναι το πρόγραμμα, ποιος το κατασκεύασε και πως λειτουργεί?

Απάντηση: Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Τι είναι το πρόγραμμα, πως λειτουργεί, για ποιο λόγο διαγράφηκε, ποιός το

κατασκεύασε και για ποιο λόγο μέσω της επιλογής "FIX" τροποποιούνται τα είδη και οι τιμές στα φορολογικά στοιχεία (txt τύπου α) και παράγονται νέα παραστατικά τύπου β (με σήμανση

χωρίς ΕΑΦΔΣΣ) που αντιστοιχούν στα α? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω , δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Τι σημαίνουν τα πεδία "diko mas zdat" και

"diko tous zdat"? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει. **Ερώτηση:** Ποια η χρήση και ποιος κατασκεύασε το το οποίο βρέθηκε διαγεγραμμένο?

Απάντηση: Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Ποια η χρήση και ποιος κατασκεύασε το πρόγραμμα, το οποίο βρέθηκε διαγεγραμμένο? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Ποια η χρήση και ποιος κατασκεύασε το το οποίο βρέθηκε διαγεγραμμένο και για ποιο λόγο τροποποιούνται τα δεδομένα (ποσά, ΠΑΗΨ) του αρχείου s.txt.? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω , δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Ποια η χρήση και ποιος κατασκεύασε το set_synola_a__2.exe το οποίο βρέθηκε διαγεγραμμένο? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Για ποιο λόγο σχετικά με το set_synola_a__2.exe μπορεί να μην συμφωνούν το άθροισμα των επιμέρους ποσών των ειδών του παραστατικού με την συνολική αξία αυτού? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Ποια η χρήση και ποιος κατασκεύασε το πρόγραμμα το οποίο βρέθηκε διαγεγραμμένο? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα. **Ερώτηση:** Επί του ανωτέρου προγράμματος, για ποιο λόγο μπορεί να υπάρχουν διαφορές στα txt, ώστε να τις διορθώνει και να δίνει καινούρια ΠΑΗΨ (χωρίς ΕΑΦΔΣΣ) για να συμφωνούν με το a.txt? **Απάντηση:** Επιφυλάσσομαι να απαντήσω, δεν γνωρίζω τι κάνει αυτό το πρόγραμμα.

Ερώτηση: Πότε σκεφτήκατε αυτό το σενάριο - εικόνα πώλησης της εταιρείας και από πότε ενημερώνεται τα αρχεία με την παράμετρο (BOS)? **Απάντηση:** Από το έτος 2012 έως και Ιούλιο του έτους 2018.

Εν συνεχεία κοινοποιήθηκαν στις 4/6/2019 στους τεχνικούς της εταιρείας μηχανοργάνωσης οι υπ' αριθ. πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ, ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ, και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ Κλήσεις για Ένορκη Κατάθεση** με τις οποίες κλήθηκαν προκειμένου να δώσουν πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες και το αντικείμενο των εργασιών τους στην επιχείρηση.

Στην από 12/06/2019 κατάθεση του ο κ. του, τεχνικός της εταιρείας μηχανογράφησης απάντησε σε σχετικές ερωτήσεις για τα διαλαμβανόμενα ως εξής: (ακολουθεί απόσπασμα της κατάθεσης):

Ερώτηση: Ποιος ήταν ο τρόπος λειτουργίας των προγραμμάτων παραγγελιοληψίας, η διασύνδεσή τους μεταξύ τους αν υπάρχει και ποιος ο κατασκευαστής τους. **Απάντηση:** Τα προγράμματα παραγγελιοληψίας είναι το και το Το PDA είναι βοηθητικό του και είναι οι συσκευές που μοιάζουν με κινητό και χρησιμεύουν στην ασύρματη παραγγελιοληψία. Το PDA δεν λειτουργεί από μόνο του χωρίς το Το δεν αποτελεί πρόγραμμα παραγγελιοληψίας αλλά πρόγραμμα το οποίο φτιάχνει τις ρυθμίσεις των προγραμμάτων παραγγελιοληψίας (πχ τιμοκατάλογος, τραπέζια, σερβιτόροι). Ουσιαστικά παραμετροποιεί τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Όταν παραμετροποιηθεί το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας δεν χρειάζεται το για να λειτουργήσει. Ωστόσο όταν κάναμε την εγκατάσταση του και των προγραμμάτων παραγγελιοληψίας, τα παραμετροποιούσαμε και το αφήναμε στον Η/Υ της επιχείρησης χωρίς να του κάνουμε απεγκατάσταση (του BOS). Επίσης, το κρατούσε τα δεδομένα των πωλήσεων των προγραμμάτων παραγγελιοληψίας. Συγκεκριμένα είχε καρτέλα με την ονομασία «ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ» στην οποία υπήρχε η δυνατότητα πέραν των άλλων εκτυπώσεων (δεν τις θυμάμαι όλες) να εκτυπώσεις οικονομικά δεδομένα, όπως πωλήσεις από το delivery, πωλήσεις από τους σερβιτόρους, είσοδο και έξοδο σερβιτόρου στο πρόγραμμα

παραγγελιοληψίας (check in-check out σερβιτόρου) λίστα παραγγελιών delivery, και εκτύπωση των ακαθαρσίτων εσόδων (τζίρου) ανά πρόγραμμα παραγγελιοληψίας.

Ερώτηση: Ποιο το ακριβές αντικείμενο και οι αρμοδιότητές σας στην επιχείρηση? **Απάντηση:** Το αντικείμενο μου ήταν πάνω στο τεχνικό τμήμα δηλαδή, επιδιορθώσεις στον εξοπλισμό (πχ σπασμένες οθόνες, αλλαγή μητρικής κάρτας Η/Υ), έκανα εγκαταστάσεις των προγραμμάτων παραγγελιοληψίας στους Η/Υ που προορίζονταν για τα καταστήματα και τέλος έκανα τεχνική υποστήριξη από το γραφείο είτε μέσω τηλεφωνικής επικοινωνίας, είτε με απομακρυσμένη βοήθεια μέσω Η/Υ, είτε με επίσκεψη στο κατάστημα. Μία άλλη αρμοδιότητα μου ήταν κατόπιν εντολής του κ. να αντλώ δεδομένα πωλήσεων από το ανά τακτά χρονικά διαστήματα και για διάφορους πελάτες. Σε αυτήν την περίπτωση αντλούσα τα δεδομένα ανά πρόγραμμα παραγγελιοληψίας στην περίπτωση που ο πελάτης είχε και τα δύο (..... και το) τα άθροιζα και του έδινα το σύνολό τους για το χρονικό διάστημα που μου είχε ζητήσει. Η πρόσβαση στο πρόγραμμα γινόταν με κωδικό πρόσβασης όπως σας έχω αναφέρει και ανωτέρω τον οποίο όμως τον δίνανε εμείς στους πελάτες γιατί χρησιμοποιούσαμε έναν συγκεκριμένο για όλους (default). Στις περιπτώσεις όπου κάποιος πελάτης είχε αλλάξει τον κωδικό πρόσβασης στο πρόγραμμα (υπήρχε αυτή η δυνατότητα μέσα από το πρόγραμμα) και ο κ. μου είχε ζητήσει τα δεδομένα των πωλήσεων του BOS, τον ενημέρωνα ότι δεν μπορώ να τραβήξω λόγω του κωδικού πρόσβασης και μου έλεγε να το αφήσω και να ασχοληθώ με την επόμενη δουλειά που είχα.

Ερώτηση: Γνωρίζετε τα προγράμματα (zcalc24.exe, zcalc24light.exe, zixer24.exe, project_16.exe, project_17.exe, set_synola_a__2.exe, sign11.exe, fix_s.exe, quick_synola.exe, find_trash.exe) τα οποία βρέθηκαν εγκατεστημένα σε υπολογιστές της επιχείρησης ποιά η λειτουργία τους και ποιος ο κατασκευαστής? **Απάντηση:** Όπως σας ανέφερα ανωτέρω γνωρίζω το zcalc24.exe και το zcalc24light.exe γιατί ήταν προγράμματα τα οποία τα εγκαθιστούσαμε σαν τεχνικοί στους Η/Υ των πελατών. Επίσης, έχω δει το zixer24.exe, μια φορά που είχα πάει σε κατάστημα για κάποια βλάβη (καλώδιο εκτυπωτή). Συγκεκριμένα, αφότου επιδιόρθωσα τη βλάβη, μου ζήτησε ο κ., κατόπιν συνεννόησης με τον ιδιοκτήτη του καταστήματος να του εκτυπώσω προηγούμενα «Ζ». Εισήλθα στο φάκελο «zcalc24.exe» και επανεκτύπωσα τα προηγούμενα «Ζ» που μου είχε ζητήσει. Εκείνη τη στιγμή είδα στο φάκελο του zcalc24 ένα αρχείο με την ονομασία zixer24.exe. Προσπάθησα να το «τρέξω» για να δω τι κάνει, και μου ζήτησε κωδικό πρόσβασης. Επικοινωνήσα με τον κ. και μου απάντησε "άστο, δεν έχεις δουλειά, φύγε από κει". Τα υπόλοιπα προγράμματα που με ρωτάτε δεν τα ξέρω ούτε τα έχω δει ποτέ.».

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο «VII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΥΠ. ΑΡ./2018,/2018,/2018 και/2018 ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αιτιολογούνται πλήρως οι διαπιστώσεις, στις οποίες κατέληξε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ από την επεξεργασία των κατασχεθέντων. Ειδικότερα αναφέρεται ότι:

«Με την υπ' αριθ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων αρχεία excel με την ονομασία «.....» και «.....».

1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΤΕΣΧΕΜΕΝΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Τα δυο κατασχεθέντα αρχεία περιέχουν ακριβώς την ίδια πληροφόρηση, η επεξεργασία των οποίων οδήγησε στην διαπίστωση ότι αφορούν την επιχείρηση, με ΑΦΜ Αποτελούνται από 3 Φύλλα εκ των οποίων το Φύλλο 2 και 3 είναι κενά. Στο

πρώτο φύλλο (Φύλλο 1) αναγράφονται οι όροι «BOS» και «zcalc» με ποσά και ημερομηνίες (6/4/18-31/4/2018, 1/5/2018-31/5/2018, 1/6/2018-30/06/2018), η αφαίρεση των οποίων (BOS - ZCALC) καταλήγει σε ποσό το οποίο χαρακτηρίζεται ως «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επί της ΔΙΑΦΟΡΑΣ αυτής υπολογίζεται ποσό βάσει ποσοστού (5%) επί του οποίου σε ορισμένα αναγράφονται σχόλια είσπραξης με ονόματα και ημερομηνίες. Επιπλέον κάτω από τις αναφερόμενες χρονικές περιόδους του Φύλλου 1 -εκτός των άλλων- εμφανίζεται μια αύξουσα αρίθμηση που παραπέμπει σε αρίθμηση Ζ. Επίσης δίπλα σε κελιά με την ονομασία «.....» εμφανίζεται ποσοστό που δηλώνει την μείωση (%) των ακαθάριστων εσόδων.

Παρακάτω παρατίθεται το «Φύλλο 1», όπως περιέχεται αυτούσιο και στα δυο ίδια αρχεία:

		6/4/2018-31/4/2018			.....
.....					6/4/2018-31/4/2018
BOS	.....				.....
ZCALC	.....				zcalc=19,429
					bos=23.342
ΔΙΑΦΟΡΑ	3913				
PERCENT	16,76%				
%	195,65				
18/5/2018	-196	.....			
	1/5/2018-31/5/2018				.....
BOS	.....				1/5/2018-31/5/2018
ZCALC	.....				.....
					zcalc=28.531
ΔΙΑΦΟΡΑ	6417				bos=34.948
PERCENT	18,36%				
%	320,85				
	-320				
					
					1/6/2018-30/6/2018
	1/6/2018-30/6/2018				.....
BOS	38.635				zcalc=28.407
ZCALC	28.407				bos=38.635
ΔΙΑΦΟΡΑ	10228				
PERCENT	26,47%				
%	511,4				

1.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ZCALC

Πέραν των ευρημάτων της ΕΛΑΣ/Δ.Ε.Ε για τις δυνατότητες που βρέθηκαν στην επιχείρηση της μηχανογράφησης πρωταρχικός στόχος του ελέγχου ήταν ο έλεγχος του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται στα κατασχεμένα αρχεία. Από τον τίτλο των στηλών στα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία προκύπτει ευθέως η έννοια των αριθμητικών δεδομένων που ακολουθούν στις στήλες αυτές :

Στο κελί με τίτλο ZCALC αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα για την αναφερόμενη περίοδο, που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης, που προέρχονται από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών ZCALC με τα βιβλία για το αντίστοιχο διάστημα.(Βλέπε επισυναπτόμενο αρχείο «.....»)

Οι ημερομηνίες που αναφέρονται στο ηλεκτρονικό αρχείο δεν συμπίπτουν με τις γνωστές φορολογικές περιόδους των δηλώσεων Φ.Π.Α ή φόρου εισοδήματος. Από τον έλεγχο των βιβλίων των αντίστοιχων ημερομηνιών διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού ZCALC άρα αφορούν τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της επιχείρησης Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

1.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ BOS

Στην στήλη με τίτλο BOS αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης διότι εκτός των άλλων λόγων που αναφέρουμε παρακάτω στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΔΕΕ (σελ 10) όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή, χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (πχ επιχειρηματίες) όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.». Στο σημείο αυτό υπενθυμίζουμε ότι και ο διαχειριστής της κ. δήλωσε κατά τον αρχικό έλεγχο και υπέγραψε την υπ' αριθ. πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/2018 Υπεύθυνη Δήλωση**, με την οποία δήλωσε ότι "Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις BOS, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησης μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη **BOS** αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων." Τα ανωτέρω βεβαιώθηκαν από τον έλεγχο έπειτα και από τις καταθέσεις των τεχνικών, προσπάσματα των οποίων περιλαμβάνονται στη παρούσα Έκθεση ανωτέρω.

Εντούτοις, με την από 28/05/2019 κατάθεση του, ο κ. αναίρεσε την ως άνω Υπεύθυνη δήλωση υποστηρίζοντας ότι δεν ισχύει.

Ο έλεγχος προσδιορίζει τα αριθμητικά ποσά του κελιού BOS ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα για τους κάτωθι λόγους:

1) Όπως έχει ήδη αναλυτικά εξηγηθεί παραπάνω και προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες. Το ανωτέρω ενισχύεται και από το γεγονός ότι σε πλήθος περιπτώσεων επιχειρήσεων ο έλεγχος προέβη σε συμφωνία των πραγματικών Λιανικών πωλήσεων όπως καταγράφονταν στην βάση δεδομένων του Λογισμικού εμπορικού προγράμματος παραγγελιοληψίας (.....) με τα δεδομένα των πωλήσεων με την ένδειξη BOS, που κατέγραψε ο μηχανογράφος στα ανεπίσημα ηλεκτρονικά αρχεία που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο.

2) Από τον σχεδιασμό του κατασχεθέντος αρχείου από την εταιρεία μηχανογράφησης είναι σαφές ότι τα ποσά του κελιού ZCALC (ή BBOX) που όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Z (αναφορές εσόδων) που αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης BOS τα

οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων από την ελεγχόμενη επιχείρηση και των ποσών της στήλης **BOS** δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει **ΔΙΑΦΟΡΑ**. 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**.

3) Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται ποσοστό πέντε (5%) επί της εκατό (βλ. επισυναπτόμενο κατασχεμένο αρχείο). Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση και αυτό διότι στα κατασχεμένα αρχεία υπάρχουν σημειώσεις που αφορούν εισπράξεις από το ποσό αυτό που σχετίζεται με αυτήν την υπηρεσία. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης όπως έχει ήδη διαπιστωθεί για πλήθος επιχειρήσεων, οι οποίες συμπεριλαμβανόντουσαν στα λοιπά κατασχεθέντα αρχεία που ανευρέθηκαν στην ανωτέρω, την ονομάζει «πλάνο» ή «plan».

4) Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στην αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων των τροποποιημένων αποτελεσμάτων προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί και την αμοιβή του μηχανογράφου.

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 **ΕΛΑΣ/Δ.Ε.Ε.** Συνοπτικά από την πραγματογνωμοσύνη της **ΕΛΑΣ/Δ.Ε.Ε.**, προκύπτει ότι η είχε στην διάθεση 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 του αρχείου που κατασχέθηκε στην επιχείρηση και κυρίως στις σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών από την δραστηριότητα αυτή.

Ένα σημαντικό στοιχείο είναι η διαπίστωση του ελέγχου ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων όλων των κατασχεθέντων αρχείων του μηχανογράφου δεν συμπεριλαμβάνονται οι Χονδρικές Πωλήσεις (Τιμολόγια), οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από άλλου τύπου ΦΗΜ εκτός ΕΑΦΔΣΣ. Από την μη συμμετοχή των Χονδρικών Πωλήσεων στην διαδικασία απομείωσης προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονται οι Λιανικές Πωλήσεις, για τις οποίες οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσης τους. Αντίθετα, επειδή οι Χονδρικές Πωλήσεις δηλώνονται στις φορολογικές αρχές και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσής τους, σε καμία από τις μέχρι τώρα υπό έλεγχο επιχειρήσεις.

Επιπλέον η αναφορά των κατασχεμένων αρχείων του μηχανογράφου μόνο σε λιανικές πωλήσεις, οι οποίες συμφωνήθηκαν με τα βιβλία της επιχείρησης προσδίδει αξιοπιστία στα

αναφερόμενα δεδομένα στο σύνολο τους και καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης χονδρικών πωλήσεων.

Από τους προηγούμενους αναλυτικά αναφερομένους λόγους δεν καταλείπετε ουδεμία αμφιβολία ότι τα δεδομένα του **BOS** αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και τα δεδομένα του **ZCALC** αποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα.

ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ των ΥΠ.ΑΡΙΘ./2018 ΚΑΙ/2018
ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ

Με την υπ' αριθ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκαν τα φορολογικά ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του ΦΗΜ της επιχείρησης, με αρ. μητρώου, τα δεδομένα των οποίων- όπως αναφέραμε και στην παραπάνω παράγραφο-τροποποιούνταν με την χρήση των εφαρμογών της επιχείρησης μηχανογράφησης

Από την επεξεργασία διαπιστώθηκε η συμφωνία των Βιβλίων με τα έσοδα της στήλης **ZCALC**, τα οποία είναι τα απομειωμένα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω ΦΗΜ, από 06/04/2018 έως 30/06/2018, περίοδο στην οποία αναφέρεται και το κατασχεμένο αρχείο. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα έσοδα αυτά ανά μήνα όπως προέκυψαν και από τα δεδομένα των κατασχεθέντων ΖΟΥΤ για την προαναφερθείσα περίοδο:

Πίνακας 1: Έσοδα από την ΦΗΜ περιόδου 06/04/2018 - 30/06/2018

ΜΗΝΑΣ	Ζ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΠΑ (24%)
06/04/2018-30/4/2018		19.429,31	4.663,02
01/05/2018-31/05/2018		28.531,10	6.847,48
01/06/2018-30/06/2018		28.407,47	6.817,82
ΣΥΝΟΛΟ		76.367,88	18.328,32

Το ανωτέρω σύνολο (**76.367,88€**) όπως προείπαμε συμφωνεί πλήρως με τα καταχωρηθέντα έσοδα - από την ΦΗΜ- στα Βιβλία της επιχείρησης για το ίδιο διάστημα, γεγονός που ενισχύει και τα όσα αναλύσαμε παραπάνω.

4. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ

Κατόπιν όλων των παραπάνω ευρημάτων από τον έλεγχο υπολογίζονται οι φορολογητέες διαφορές ως εξής:

Συγκρίνονται τα αριθμητικά δεδομένα των κελιών **BOS** (κατασχεμένο αρχείο) με τα δεδομένα των βιβλίων προκειμένου να προσδιοριστεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για το διάστημα από 06/04/2018 - 30/06/2018.

Επιπλέον στο αρχείο επεξεργασίας που καταρτίστηκε από τον έλεγχο προκύπτει η συμφωνία των βιβλίων με τα ποσά των κελιών **ZCALC** (δεδομένα τροποποιημένων πωλήσεων), με σύντομη αιτιολόγηση για τις τυχόν αμελητέες αποκλίσεις που οφείλονται σε στρογγυλοποίηση και δεν λαμβάνονται υπόψη (βλ. xls). Συνεπώς:

Πίνακας 2: Αποκρυβείσα Φορολογητέα Ύλη περιόδου 06/04/2018 - 30/06/2018

ΧΡΗΣΗ 2018			
ΠΕΡΙΟΔΟΣ	BOS (Πραγματικά Έσοδα Περιόδου)	BIBΛΙΑ (τροποποιημένα και καταχωρημένα έσοδα λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (BOS-BIBΛΙΑ)
06/04/2018 - 30/06/2018	96.925,00€	76.367,00€	20.558,00€

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς προκύπτει ότι η Αποκρυβείσα Φορολογητέα Ύλη για την περίοδο 06/04/2018 έως 30/06/2018 είναι 20.558,00€.

Επειδή, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, προέβη στην έκδοση των με αριθ., &/2021 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήσεις προς ακρόαση, στα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. Υπόμνημα, καθώς και του με αριθ./2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας προβάλλει ως λόγους ακύρωσης της με αριθ.-...../2021 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου τους ίδιους με τους αντίστοιχους που επικαλείται στο με αριθ. Υπόμνημά της ενώπιον της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίοι δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 6-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ.-...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 9-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ.-...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

- Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης-/2021), φορ. έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο αρθρ. 54Ε §1 περ. α' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ §1 περ. α' :

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 50.863,51€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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