



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.04.2022

Αριθμός απόφασης: 1379

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (με διακριτικό τίτλο), ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στα νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή του με Α.Φ.Μ. κατά των:

Α) υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015,

Β) υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2016,

Γ) υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2020,

Δ) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015,

Ε) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 01/01/2016 - 31/12/2016,

ΣΤ) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015,

Ζ) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **48.001,84 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ' παρ. 1 περίπτωση α' και του άρθρου 54 Ε' παρ. 1 περ. α' του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 101 του ν.4714/2020. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι στις 24/09/2021 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα παραποιούσε, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, και συγκεκριμένα τροποποιούσε, απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για την περίοδο 2015, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **48.001,84 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ' παρ. 1 περίπτωση α' και του άρθρου 54 Ε' παρ. 1 περ. α' του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 101 του ν.4714/2020. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι στις 24/09/2021 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα παραποιούσε, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, και συγκεκριμένα τροποποιούσε, απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για την περίοδο 2016, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.

1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε'. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η επιχείρηση δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 01/01/2015 – 31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 19.515,38 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.757,69 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 29.273,07 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 20.389,74 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.194,87 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 30.584,61 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εκρών ποσού 10.272,93 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.933,47 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 14.206,40 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εκρών ποσού 23.726,61 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 11.863,31 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 35.589,92 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν συνεπεία της από 08/11/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου – Επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2015 – 2016, δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2021 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. εκδόθηκαν συνεπεία των από 30/11/2021 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2015 – 2016, δυνάμει της υπ' αριθμ./2021 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής και με βάση τα ευρήματα των με αριθμ. πρωτ./...../...../2019,/...../...../2021 και/...../...../-β' εγγράφων Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής διενέργησαν φορολογικό έλεγχο ύστερα από την υπ' αριθμό/2019 παραγγελία

του Οικονομικού Εισαγγελέα ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, και απάτη με υπολογιστή κατά εξακολούθησης.

Ειδικότερα, στις 10/06/2018 συνεργείο ελέγχου της παραπάνω Υπηρεσίας διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε μία επιχείρηση εστίασης. Κατά τον έλεγχο αυτό λήφθηκαν ενδεικτικές αποδείξεις λιανικών πωλήσεων οι οποίες εκδόθηκαν από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Στην συνέχεια επιδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ άλλων τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας, των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων που προσκομίστηκαν και των ληφθέντων αποδείξεων την στιγμή του ελέγχου προέκυψαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέγχθησαν, παρότι 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.

Με αφορμή τα παραπάνω, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στις 16/7/2018 στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./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 «.. ΕΠΕ - ΚΑΙ ΑΦΜ» .

Στη συνέχεια, στις 17/07/2018 με την υπ' αριθμ./...../2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης και διενήργησε έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν στοιχεία τα οποία παρέπεμπαν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης. Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης, κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία, τα οποία αποθηκεύθηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο (usb). Ανάμεσα σε αυτά υπήρχαν αρχεία τα οποία περιελάμβαναν οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης καταχωρημένα σε φάκελο με την ένδειξη «Προσφορές». Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξεις 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. 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 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 ZCALC ο κ. - διαχειριστής της εταιρείας, υπέγραψε την υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ/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 επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα παραπάνω αρχεία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης. Η λήψη τους έγινε με ηλεκτρονικό τρόπο». Στη συνέχεια, σε προφορικό ερώτημα του ελέγχου προς τον Κ. με ποιό τρόπο οι αποδείξεις μπορούν να τροποποιηθούν ως προς το είδος και την αξία τους, απάντησε ότι θα μπορούσε να συμβεί αυτό με χειροκίνητο τρόπο και παρουσίασε τη διαδικασία μείωσης και αποθήκευσης της μειωμένης απόδειξης. Κατόπιν στις 31/07/2018 ακολούθησε νέος έλεγχος στην με τη συνδρομή Αστυνομού της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, με τον οποίο κατασχέθηκαν, με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης, σκληροί δίσκοι και φυσικά αντίγραφα σκληρών δίσκων.

Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης «.....», σε συνδυασμό με τα δεδομένα από το υποσύστημα Elenxis και Taxis, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκε αρχείο που έφερε τον τίτλο «ΕΝΕΡΓΗ - - - - -», το οποίο διαπιστώθηκε ότι αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία. Με αφορμή τα ανωτέρω στοιχεία, στις 17/06/2020 κλιμάκιο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ διενήργησε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας και με την υπ' αριθμ./2020 Έκθεση Κατάσχεσης προέβη στην κατάσχεση ηλεκτρονικών αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου και των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων χρήσεων 2015 - 2016. Παράλληλα επιδόθηκε η υπ' αριθμό/17.06.2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων και στοιχείων με την οποία ζητούνταν τα Z out για τις χρήσεις 2015-2016 και τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του ΦΗΜ από ενάρξεώς του. Στις 19/06/2020, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση προσκομίζοντας μέρος των ζητούμενων και συγκεκριμένα: ένα αποθηκευτικό μέσο (usb) το οποίο περιελάμβανε μέρος των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του Φ.Η.Μ., το οποίο κατασχέθηκε με την υπ' αριθμό/2020 Έκθεση Κατάσχεσης. Παράλληλα προσκομίστηκε η υπ' αριθμό πρωτ./2020 Υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία: «Τα ηλεκτρονικά φορολογικά στοιχεία (txt) τα οποία παρήχθησαν από τον Φ.Η.Μ. λόγω ολικής βλάβης του Η/Υ έχουν απωλεσθεί».

Στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα αρχεία των υπ' αριθμ./2018,/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' αριθμ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθμ./2018 έκθεσης κατάσχεσης από την ίδια εταιρεία. Στις 23/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ απάντησε με το υπ' αριθμ. πρωτ.-α' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης και εξήγαγε τα αρχεία της υπ' αριθμ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης, μέρος των οποίων το αρχείο word με την ονομασία «ΕΝΕΡΓΗ - - - - -».

Περαιτέρω, στις 24/06/2021 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθμό πρωτ./α' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εντόπισε στα ηλεκτρονικά αρχεία που είχαν κατασχεθεί με την υπ' αριθμ./2020 Έκθεση Κατάσχεσης από τον υπολογιστή της προσφεύγουσας εταιρείας, αρχεία που αφορούν το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας (.....), το πρόγραμμα Z2Data.dat καθώς και το πρόγραμμα ZCalc.

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη σε έλεγχο του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται ως άνω στο κατασχεμένο αρχείο. Από τον έλεγχο και την επεξεργασία του προέκυψαν τα εξής:

- Στο κελί με τίτλο **ZCALC** αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών ZCALC με τα βιβλία.

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 προσφεύγουσας εταιρείας. Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία, αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία.

- Στη στήλη με τίτλο αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, διότι στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΔΕΕ, 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.».

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αριθμητικά ποσά του κελιού, ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη επιβολή περισσότερων προστίμων για την αυτή φερόμενη ως παράβαση και παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός αυτών.
- Τα επιβαλλόμενα πρόστιμα έχουν τον χαρακτήρα «ποινής», με αποτέλεσμα, ως τέτοια, να μην μπορούν να επιβληθούν για φερόμενες παραβάσεις, οι οποίες έχουν ήδη συντελεστεί, με μεταγενέστερο νόμο, στον οποίο προσδίδεται ανανδρομική ισχύς.
- Αντίθεση των επίμαχων προστίμων, που αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, στη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.
- Παράνομο, αβάσιμο, εσφαλμένο και αναιτιολόγητο πόρισμα περί δήθεν διαπιστώσεως παραβάσεων.
- Εσφαλμένος υπολογισμός Φ.Π.Α. στις καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των

φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.».

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

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

.....

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

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

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

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

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

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

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

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

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

.....

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

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

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

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

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των

εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....»

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

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

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

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία

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

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3. Εκτυπωτικός μηχανισμός ΦΗΜ.

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

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

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

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

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

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

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

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

.....

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

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

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

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

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

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. οι διατάξεις του Κώδικα, και Ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον Προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου με βάση την από 08/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου Συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για την περίοδο 2015 - 2016, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του ν.4308/2014. Επιπλέον, η εταιρεία δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του ανωτέρω Φ.Η.Μ. όπως προέκυψε από την υπ' αριθμ./2020 Δήλωση / Βεβαίωση κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2015 και 2016, εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου με βάση τις από 30/11/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με τις οποίες, συνεπεία της ανωτέρω παράβασης, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αποδείχθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι τα ευρήματα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρία μηχανοργάνωσης ΕΠΕ την αφορούν, καθώς δεν ανευρέθηκε σε οποιονδήποτε υπολογιστή της το πρόγραμμα με ονομασία Τα δε προγράμματα και, σύμφωνα με την Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ, δεν έχουν τη δυνατότητα να παραποιήσουν αρχεία χωρίς τη χρήση αυτού. Επίσης, από την ανωτέρω Έκθεση δεν προκύπτει σύνδεση του υπολογιστή της ΕΠΕ με οποιονδήποτε υπολογιστή της προσφεύγουσας μέσω του προγράμματος απομακρυσμένης διαχείρισης

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 05/10/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας έχουν ήδη αντικρουστεί αναλυτικώς. Ειδικότερα, έναυσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ήταν τα οικονομικά δεδομένα που ήταν καταχωρημένα στα αρχεία excel της επιχείρησης μηχανογράφησης και που αφορούσαν την προσφεύγουσα εταιρεία. Η συμμετοχή της προσφεύγουσας έχει αποδειχθεί και περιγράφεται

λεπτομερώς στα πραγματικά περιστατικά και στις τεκμηριωμένες διαπιστώσεις του ελέγχου, στο κεφάλαιο VII της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος απέδειξε ότι τα αριθμητικά δεδομένα που τηρούσε και ενημέρωνε η επιχείρηση μηχανογράφησης δεν ήταν τυχαία, καθώς διαπίστωσε την τήρηση ανεπισήμων αρχείων και οικονομικών πραγματικών δεδομένων, προκειμένου να γνωρίζει η επιχείρηση μηχανογράφησης το ύψος των απομειούμενων εσόδων με απώτερο σκοπό τον προσδιορισμό των οφειλών των πελατών της από τη δραστηριότητα της επέμβασης στην λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού, μέσω των δυνατοτήτων των προγραμμάτων που διέθετε, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην υπ' αριθμ.-.....-..... β' Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση της ΕΛΑΣ/ΔΕΕ, προέκυψε ότι: 1) σε πλήθος ηλεκτρονικών φακέλων (από έως) για την ίδια Α.Λ.Π. υπάρχουν δύο διαφορετικές ΠΑΗΠΣ b.txt. και 2) σε πλήθος περιπτώσεων βρέθηκαν αρχεία a.txt που αφορούσαν Α.Λ.Π. με κενό περιεχόμενο και συγκεκριμένα δεν αναγράφονταν το είδος και η αξία των πωληθέντων ειδών.

Επειδή, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων, με τις υπ' αριθμό/2018,/2020 και/2020 Εκθέσεις Κατάσχεσης και τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού ZCALC. Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού ZCALC δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο διαχειριστής της, κος, δήλωσε με την υπ' αριθμό πρωτ./2018 Υπεύθυνη Δήλωσή του ότι: «Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 05/10/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν έχει διαπιστωθεί με σαφήνεια ότι τα ποσά του κελιού ZCALC (τροποποιηθείσες αναφορές εσόδων Ζ) αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης, τα οποία είναι μεγαλύτερα, και στη συνέχεια προκύπτει ένδειξη η οποία ονομάζεται «ΔΙΑΦΟΡΑ». Το ποσό της «ΔΙΑΦΟΡΑΣ» πολλαπλασιάζεται με ποσοστό 6% και προκύπτει η στήλη με την ονομασία «%». Για τα ποσά της στήλης με ονομασία «%», τα οποία αφορούν συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα, ακολουθούν σημειώσεις αναφορικά με την είσπραξή τους και χρησιμοποιείται ο όρος

Επειδή, από τα ανωτέρω γίνεται φανερό ότι η διαφορά μεταξύ των στηλών και ZCALC δεν μπορεί να αφορά την διαφορά των δηλωθέντων εσόδων από τυχαία ποσά. Τα ποσά της στήλης με την ονομασία «%», για τα οποία γίνονται σημειώσεις για την είσπραξη τους, υποδηλώνεται ότι αφορούν την αμοιβή του μηχανογράφου, ως ποσοστό επί των απομειούμενων εσόδων. Η υπηρεσία αυτή της εταιρείας μηχανοργάνωσης ονομάζεται «.....» ή «.....» και καταχωρείται με φανερή διάκριση των ποσών από άλλες υπηρεσίες της, όπως η πώληση εξοπλισμού, λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι τα δεδομένα της στήλης αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και τα δεδομένα της στήλης ZCALC

αποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα. Ως εκ τούτου οι εκ του αντιθέτου προβαλλόμενοι λόγοι της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου και αναιτιολόγητου πορίσματος του ελέγχου, κρίνονται αόριστοι και αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013:

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

....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

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

....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του ν. 4174/2013, όπως τα άρθρα αυτά προστέθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν.4714/2020:

«Άρθρο 54Ε

Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ

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.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Το πρόστιμο της περ. α) επιβάλλεται και στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ.

Άρθρο 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

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,

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

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 54

.....

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

Επειδή σύμφωνα με τις περιπτώσεις β και γ της παρ. 3 του άρθρου 101 του ν.4714/2020 οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε και του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ήτοι 31/07/2020.

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο Ε.2180/2021 με θέμα “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013)” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«.....

Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζονται 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.

Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αα

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω.

2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος- χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ' άρθρ. 101 ν.4714/2020).

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι το έτος 2021 διενεργείται έλεγχος σε οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Η οντότητα διαθέτει στην κατοχή της πέντε (5) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και ο κάτοχος αυτών επενέβη στη λειτουργία των δύο (2) εξ αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη ανέρχονται στο ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000 €) ευρώ. Συνεπώς, ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων της σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000 €) ευρώ ανά έτος. Καθόσον η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.8.2020, επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξής τους. Δηλαδή, το ύψος του προστίμου ανέρχεται στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2016 και αντίστοιχα στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2017 (1.000.000€ 15%).

.....

Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ.β':

5. 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. Για την περίπτωση αυτή ισχύουν τα ανωτέρω αναλυθέντα στις παραγράφους 1, 2 και 3 της παρούσας.

6. Διευκρινίζεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β δεν επιβάλλεται σε περιπτώσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, δεδομένου ότι οι εν λόγω παραβάσεις ρυθμίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ..

7. Διευκρινίζεται επιπλέον, ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλεται και στην περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές 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. Επισημαίνεται ότι, το τρίτο εδάφιο του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. είναι άνευ αντικειμένου και κατ' επέκταση δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο στις περιπτώσεις αυτές.

8. Ειδικά για τους υπόχρεους του άρθρου 31 παρ. 7 του Ν.3784/2009, τα πρόστιμα του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλονται εάν κατά τον χρόνο της διαπίστωσης της παράβασης έχει ήδη επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 31 παρ. 10 του ν.3784/2009 (άρθρο 101§8 του ν. 4714/2020 (Α'148)).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα παραποιούσε, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε την συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας στις ενέργειες της εταιρείας, μέσω της διάθεσης σε αυτήν των πραγματικών οικονομικών στοιχείων της, και εμπεριστατωμένα επαλήθευσε και προέβη στην ως άνω διαπίστωση, με την έκδοση του με αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση, από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Σύρου και των από 08/11/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου – Επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και από 30/11/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Συνεπώς η διαπίστωση της παράβασης έλαβε χώρα μετά την έναρξη ισχύος του ως άνω νόμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/11/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από 30/11/2021 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η επιβολή δύο προστίμων, για το φορολογικό έτος 2015 και το φορολογικό έτος 2016, δεν αφορά υποτροπή της ίδιας παράβασης αλλά εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 Ε και 54 ΣΤ του ν.4174/2013. Επιπλέον, ο υπολογισμός των εν λόγω προστίμων έγινε με βάση το μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, η διαφορά της αξίας των φορολογητέων εκροών, ποσού 59.137,54 € για το φορολογικό έτος 2015 και ποσού 100.997,05 € για το φορολογικό έτος 2016, προέκυψε από την αφαίρεση των καταχωρημένων εσόδων από τα ποσά της στήλης Επειδή, τα εν λόγω ποσά αφορούν τα καθαρά έσοδα (χωρίς επιβάρυνση Φ.Π.Α.), ως εκ τούτου επί της διαφοράς που προέκυψε ορθά υπολογίστηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... », ΑΦΜ, και την επικύρωση των:

Α) υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015,

Β) υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2016,

Γ) υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 54 του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2020,

Δ) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 01/01/2015 – 31/12/2015,

Ε) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 01/01/2016 – 31/12/2016,

ΣΤ) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015,

Ζ) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016,

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

Φορολογικό έτος 2015

Α) Υπ' αριθμό /2021 Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ ν. 4174/2013 48.001,84 €

Β) Υπ' αριθμό /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	19.515,38€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4174/2013	9.757,69€
Σύνολο φόρων για καταβολή	29.273,07 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Γ) Υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου εκροών	10.272,93 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4174/2013	3.933,47 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.206,40 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2016

Α) Υπ' αριθμό/2021 Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ ν. 4174/2013 48.001,84 €

Β) Υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	20.389,74 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4174/2013	10.194,87 €
Σύνολο φόρων για καταβολή	30.584,61 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Γ) Υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου εκροών	23.726,61 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4174/2013	11.863,31 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	35.589,92 €

Φορολογικό έτος 2020

Α) Υπ' αριθμό/2021 Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 2.500,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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