



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-4-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1162**

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 με αριθμ. πρωτ./14-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, με έδρα την
....., οδός αρ....., κατά:

α) Της με αριθ./...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ,

β) της με αριθ./...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ,

γ) της με αριθ./...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και

δ) της με αριθ./...../2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ,

β) την με αριθ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ,

γ) την με αριθ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και

δ) την με αριθ./...../2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, των οποίων ζητείται η

ακύρωση, καθώς και την από 30-9-2021 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

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

Επί της με αριθμ. πρωτ./14-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την αριθ./...../2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού **36.879,19 €** 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 του ιδίου νόμου.

Β. Με την αριθ./...../2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού **36.879,19 €** 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 του ιδίου νόμου.

Γ. Με την αριθ./...../2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού **36.879,19 €** 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 του ιδίου νόμου.

Δ. Με την αριθ./...../2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού **39.379,19€** (36.879,19€ + 2.500,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ιδίου νόμου λόγω παράβασης των διατάξεων της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 54ΣΤ και της παρ. η' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 του ιδίου νόμου.

Οι παραβάσεις καταλογίστηκαν καθώς κατά τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στην προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν έκδοσης της με αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε την 20-01-2021 ότι η προσφεύγουσα εταιρεία παραποιούσε επεμβαίνοντας με την χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, στην λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών και τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν.4308/2014.

Υπολογισμός Προστίμου άρθρου 54 ΣΤ ν.4174/2013 ανά κρινόμενο φορολογικό έτος :

	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ Χ ΣΥΝΤ. 15%	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (ανά κρινόμενο φορολ. έτος
ΕΤΟΣ 2019	286.394,55	737.583,96 :3 = 245.861,32 Χ15%	36.879,19
ΕΤΟΣ 2018	241.681,59		
ΕΤΟΣ 2017	209.507,82		
	737.583,96		

Επίσης με την αριθ./...../2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα και η παράβαση της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου για την περίοδο 24/07/2015 - 11/09/2018.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30-09-2021 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση αποδεικτικού υλικού - Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης φορολογικής νομοθεσίας - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Απουσία πρωτογενούς ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ - Αυθαίρετη υιοθέτηση ελεγκτικών συμπερασμάτων Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

2. Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης φορολογικής νομοθεσίας - Έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, 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, 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, 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, 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, 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, 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 εξευρεθέντα, 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 ακεραιότητας 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 αποστέλλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ.» 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 1000). 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 αποστέλλομένων 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 ΠΑΗΨ 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 ΠΑΗΨ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨ, 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 ΠΑΗΨ, 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 ΠΑΗΨ (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 ΠΑΗΨ. Η ΠΑΗΨ 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 ΠΑΗΨ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨ του προηγούμενου Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨ 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 ΠΑΗΨ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Ζ, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨ, 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.

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.

....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' 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,

.....»

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.».

Ως προς τον πρώτο (1ο) προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων του και εξουσιοδότηση υπογραφής, στην περίπτωση 21 αναφέρεται ότι για τους ελέγχους που διενεργούν οι ΥΕΔΔΕ, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που έχουν λάβει την εντολή

διενέργειας του ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 28, 37 και 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3691/2008 και του άρθρου 169 του Ν.4099/2012.

Στη συνέχεια στην περίπτωση με α/α 27 της ως άνω Απόφασης, αναφέρεται πως αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι ΥΕΔΔΕ, είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Ν.2523/97, Ν.3691/2008, Ν.3634/2008 (Α'9), Ν.3446/2006, Ν.2873/2000 και Ν.2121/93.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Αττικής διενήργησαν φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, ύστερα από την με αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ/2019 Παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα, συνέταξαν την από 30/09/2021 Έκθεση Ελέγχου και απέστειλαν αυτή στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ προκειμένου να εκδοθεί Πράξη Επιβολής Προστίμων, λόγω αρμοδιότητας ως αναλύεται παραπάνω.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ανωτέρω προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από την ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, είναι αβάσιμος.

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 τους ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου και, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν.4308/2014.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 30-09-2021 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας 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 ελέχθησαν, 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 των φορολογικών μηχανισμών της ελεγχόμενης εταιρείας «.....».

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 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 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 Z. 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' αριθ. πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ**/2018 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι "Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησης 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' αριθ. 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 Αστυνομικού, 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 **ΕΙlenxίs και Taxίs** της Υπηρεσίας μας, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκαν αρχείο που έφερε τον τίτλο «.....» .

Με αφορμή τα ανωτέρω στοιχεία στις 08-10-2018 συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους α) , β) και , μετέβη για μερικό επιτόπιο έλεγχο με την υπ' αριθ. /...../2018 Εντολή Ελέγχου, στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ. στην οδό και στην (Σημειώνεται ότι στις 31/10/2019 η εταιρεία μετασχηματίστηκε από σε). Από τον ανωτέρω έλεγχο, με την υπ' αριθμ. /2018 Έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία και συγκεκριμένα λήφθηκε φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου αλλά και αντίγραφο της μνήμης RAM, τα οποία εξήχθησαν από τον ηλεκτρονικό Υπολογιστή της επιχείρησης και αποθηκεύτηκαν σε εξωτερικό αποθηκευτικό δίσκο τύπου με σειριακό αριθμό (S/N): Επίσης, με την ανωτέρω έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν σε έντυπη μορφή τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία εσόδων για τα έτη 2015-2018 καθώς και συγκεντρωτικές καταστάσεις - Ζήτα από αριθμό του ΦΗΜ με αριθμό Σημειώνεται ότι για την σύνταξη της ανωτέρω Έκθεσης κατάσχεσης εκδόθηκε οίκοθεν το υπ' αριθμ. /2018 Σ.Δ.Ε. - κλήση σε ακρόαση. Με το πέρας του ελέγχου επιδόθηκε η υπ' αριθμ. /2018 Πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκε από τον έλεγχο να προσκομισθούν στα γραφεία της Υπηρεσίας τα ηλεκτρονικά αρχεία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου για τα φορολογικά έτη 2015-2018.

Στις 25/10/2018 ο εκπρόσωπος της ανωτέρω εταιρείας κ. , προσήλθε στην Υπηρεσία μας ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω Πρόσκληση και προσκόμισε την υπ' αριθμ. /2018 Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 με τα συνημμένα έγγραφα με την οποία δήλωσε ότι έχει απωλέσει τα ηλεκτρονικά αρχεία του ΦΗΜ με αριθμ. που ζητήθηκαν με την ανωτέρω πρόσκληση καθώς και ότι έχει καταστραφεί ο Σκληρός Δίσκος της επιχείρησης. Αναλυτικότερα παρατίθεται τα αναφερόμενα στην ανωτέρω Υπεύθυνη Δήλωση, δηλώνω ότι: **ΔΗΛΩΝΩ ΟΤΙ ΤΟ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟ ΥΠΕΣΤΗ ΖΗΜΙΑ Ο ΔΙΣΚΟΣ 11-9-18 ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΗΚΑΝ ΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΚΑΙ ΟΤΙ ΕΧΩ ΑΠΟΛΕΣΕΙ ΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΤΧΤ ΠΟΥ ΠΑΡΑΓΕΙ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ** «.....» .

Από τα παραπάνω προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής για την συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας στις ενέργειες της εταιρείας «.....» καθώς και ότι πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, πρωτογενής έλεγχος στην προσφεύγουσα και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί του αντιθέτου κρίνονται αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο (2°) προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 28 Α του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 390 του Ν. 4512/2018 και ίσχυε τον κρινόμενο χρόνο, ορίζεται ότι:

«2. Ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ την 27-01-2021 επέδωσαν στην προσφεύγουσα εταιρεία:

α) Το με αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς (άρθρο 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 Ν.2690/99) στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρεται: «Από την μερική επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της υπ' αριθμ./2018 και/2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης στην εταιρεία στην οποία βρέθηκε το αρχείο «.....» καθώς και από την επεξεργασία της υπ' Αρ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης, σε συνδυασμό με τα ευρήματα των υπ' αριθμ., και εγγράφων Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών, προέκυψαν:.....»

β) Τον με αριθμό/2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.

Τα ανωτέρω παρελήφθησαν από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας

Επειδή, στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην σελίδα 29 αναφέρεται:

«Επί του ισχυρισμού με αριθμό 7 ο έλεγχος αντιτείνει ότι αυτές (μεταξύ άλλων και τα υπ' αριθμ., και έγγραφα εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας) ουδέποτε ζητήθηκαν από τον ελεγχόμενο με αίτημα προς την Υπηρεσία μας, προκειμένου με δαπάνες του ενδιαφερόμενου να του χορηγηθούν. ...»

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει γνώση για την ύπαρξη των ως άνω αναφερόμενων εγγράφων της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων πλην όμως δεν τα αναζήτησε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως είχε δικαίωμα σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη παραγρ. 2 του άρθρου 28 Α του Ν.4174/2013 και επομένως ο ισχυρισμός της περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από την φορολογική, κατά το μέρος που αφορά τα εν λόγω έγγραφα, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30-09-2021 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 και 54 ΣΤ ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2015 – 2016 – 2017 - 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./14-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

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

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

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ Ν. 4174/2013: ποσού: 36.879,19€

(αριθμ. πράξης/...../.....)

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ Ν. 4174/2013: ποσού: 36.879,19€
(αριθμ. πράξης/...../.....)

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ Ν. 4174/2013: ποσού: 36.879,19€
(αριθμ. πράξης/...../.....)

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ Ν. 4174/2013: ποσού: 36.879,19€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' Ν. 4174/2013: ποσού: 2.500,00€
Συνολικό ποσό καταλογισμού: 39.379,19€
(αριθμ. πράξης/...../.....)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.