



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/07/2022

Αριθμός απόφασης: 2494

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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 υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, με έδρα την, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1		02/03/2022	15/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2015	3.933,47€
2		02/03/2022	15/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2016	11.863,31€
3		02/03/2022	15/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2015	9.757,69€

4		02/03/2022	15/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2016	10.194,87€
---	------	------------	------------	-----------------------------------	------	------------

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την με αριθ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.933,47€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013.

β) Με την με αριθ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 11.863,31€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013.

γ) Με την με αριθ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 9.757,69€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013.

δ) Με την με αριθ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 10.194,87€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013.

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, διότι λειτούργησε υπό την ιδιότητα του συνεργού, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 και είναι ίσου ύψους με τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58^Α του ν.4174/2013, που επιβλήθηκαν στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ., η οποία ήταν ο κάτοχος χρήστης του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, με προμηθευτή την επιχείρηση Συγκεκριμένα η τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του ως άνω ΦΗΜ με τη χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 §2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι προσβαλλόμενες ως άνω πράξεις που παρατίθενται στις παραγράφους α) έως δ), φορολογικών ετών 2015 και 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 07/02/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής-Α' Υποδ/νση-Τμήμα Α2 Ερευνών: α), β) και γ), οι οποίοι διενήργησαν φορολογικό έλεγχο ύστερα από την με αριθ. 3/2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα, ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτη με υπολογιστή κατά εξακολούθηση. Για την εκτέλεση της ανωτέρω Εισαγγελικής Παραγγελίας εκδόθηκε η με αριθ./...../2020 εντολή ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής. Κατά εφαρμογή της προηγούμενης εντολής εκδόθηκε η με αριθ./...../2021 Εντολή Ελέγχου - Έρευνας, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013, στην και μετά το πέρας του ελέγχου, οι προαναφερθέντες ελεγκτές, συνέταξαν την με ημερομηνία θεώρησης 07/02/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 10/06/2018 συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στην επιχείρηση ΤΚ από την οποία λήφθηκαν οι υπ' αριθ./2018 συνολικής αξίας 8,00€ και/2018 συνολικής αξίας 8,00€ Α.Λ.Σ. από τον εν χρήσει φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό και επιδόθηκε Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ αυτών, τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών από την εν λόγω επιχείρηση. Η επιχείρηση, ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω Πρόσκληση, προσκόμισε στις 16/07/2018 τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού από τον οποίο είχαν σημανθεί οι ανωτέρω αποδείξεις που έλαβε ο έλεγχος στις 10/06/2018. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε 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, οι οποίες βρέθηκαν να έχουν καταχωρηθεί στα ηλεκτρονικά αρχεία με μειωμένη αξία.

Διαπιστώθηκε ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέγχθηκαν, παρότι προέκυψαν οι παραπάνω διαφορές, ήταν ακριβώς η ίδια στο παραστατικό του ελέγχου και στο ηλεκτρονικό αρχείο b.txt. Από το γεγονός αυτό δημιουργήθηκαν σαφείς ενδείξεις ότι υπήρξε παρέμβαση στα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Στις 16/07/2018 με αφορμή τα αποτελέσματα του ανωτέρου ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, μετέβη εκ νέου στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν, με την υπ. αριθμό/2018 Έκθεση Κατάσχεσης, οι Η/Υ μαζί με τους εν χρήσει ΦΗΜ προκειμένου να ανευρεθεί ο τρόπος απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της ανωτέρω επιχείρησης είναι η εταιρεία - ΑΦΜ

Στις 17/07/2018, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε μετέβη στην εν λόγω εταιρεία μηχανοργάνωσης με έδρα επί της

οδού Από τον έλεγχο προέκυψαν στοιχεία τα οποία παραπέμπουν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, καθώς βρέθηκαν αποδείξεις εκδόσεως της ελεγχόμενης εταιρείας, με την αρχική τους και την μειωμένη αξία και το συνεργείο ελέγχου προχώρησε σε κατάσχεση ηλεκτρονικών αρχείων της επιχείρησης, με την υπ' αριθμ./2018 έκθεση κατάσχεσης.

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 βάση ενός ποσοστού ποσό 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 παραπάνω έρευνα οδήγησε στην υπόνοια ότι η ένδειξη BOS αφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξη ZCALC τις πωλήσεις κατά ένα ποσοστό μειωμένες.

Κατόπιν ακολούθησε νέος έλεγχος στις 31/07/2018 στην με βάση την υπ' αριθμ./...../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 ηλεκτρονικό εξοπλισμό, με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Δ/ΝΣΗΣ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ –ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ Δ.Ε.Ε της ΕΛ.ΑΣ., στην οποία εστάλησαν τα κατασχεμένα αρχεία της εταιρείας μηχανογράφησης «.....», και με τα δεδομένα από το υποσύστημα Elenxis και Taxis, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων όπου χρησιμοποιούνται η ίδια μέθοδος απομείωσης αποδείξεων λιανικής πώλησης. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκε αρχείο που έφερε τον τίτλο «ΕΝΕΡΓΗ - - - - -» το οποίο κατόπιν επεξεργασίας που περιγράφεται κατωτέρω, οδήγησε στην διαπίστωση ότι αφορούσε την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

Από την περαιτέρω επεξεργασία του αρχείου excel με την ονομασία «..... - - - -», προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους, παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση με ΑΦΜ Συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) ως επιχείρηση μεταπώλησης και τεχνικής υποστήριξης για φορολογικούς σκοπούς.

Στην εταιρεία καταλογίστηκε παράβαση διότι η επιχείρηση παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου Συγκεκριμένα τροποποιούσε, απομειώνοντας για

φορολογικούς σκοπούς, τα παραστατικά λιανικών, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), πέραν των άλλων διαπιστώσεων (διαφυγόντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ επί της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης), και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 54 ΣΤ § 1α περίπτωση (αα) σε συνδυασμό με το άρθρο 54 Ε' § 1 περίπτωση (α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 07/02/2022 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, στοιχειοθετείται η συνέργεια της επιχείρησης με ΑΦΜ, ως εταιρεία που παρείχε κατά την διάρκεια του ετών 2015 και 2016 υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης, στην τέλεση ενεργειών απομείωσης των πραγματικών εσόδων της επιχείρησης με ΑΦΜ με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων προς το δημόσιο. Το πρόστιμο υπό την ιδιότητα της ως συνεργός (άρθρο 60 Κ.Φ.Δ.) είναι σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στο φορολογούμενο που διέπραξε την παράβαση, πλην των κυρώσεων του άρθρου 54 ΣΤ § 1α περίπτωση (αα), καθώς συντρέχει στο πρόσωπο του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54ΣΤ του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθμ...../2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς και του με αριθμ./2021 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου με το οποίο καταλογίστηκε ποσό προστίμου 35.749,34€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013.

Το ανωτέρω ΣΔΕ επιδόθηκε την 16/12/2021 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, Κ., στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων άρθρων 58 και 58^Α του ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ανυπαρξία καταλογιζόμενης παράβασης εκ μέρους της εταιρείας μας - Μη ύπαρξη επαρκούς αιτιολόγησης των σε βάρος της εταιρείας μας πράξεων επιβολής προστίμων.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.
- Δεν αποδεικνύεται η συνέργεια κατά το άρθρο 60 του Ν. 4174/2013.
- Εσφαλμένη κρίση περί επεμβάσεως στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών - μη αιτιολόγηση
- Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας

εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

2. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο

συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα 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 ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

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

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν.3862/2010.

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 τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα....
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 «Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2176/08-09-2021 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (Α' 170) ως προς τη συνέργεια», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης...».

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

...

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

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

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

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

...

2.19. Αξιοπιστία

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

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

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

«Άρθρο 6

Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

6.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

6.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να:

- παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κ.λπ.),
- βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο, στο βήμα iv.

6.3. Ο έλεγχος ενός στοιχείου μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής βήματα:

- i. Προσδιορισμό επί του ελεγχόμενου στοιχείου της ημερομηνίας έκδοσής του, καθώς και των στοιχείων της συμβολοσειράς Σήμανσης και της ΕΑΦΔΣΣ, από την οποία προέρχεται.
- ii. Εκτύπωση Δελτίου Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) για την ημερομηνία αυτή και προσδιορισμό επ' αυτού της Γενικής Ημερήσιας ΠΑΗΨΣ.
- iii. Πρόσβαση στα φυλασσόμενα ηλεκτρονικά αρχεία στοιχείων και ΠΑΗΨΣ για την ημέρα αυτή και τα οποία αφορούν την συγκεκριμένη ΕΑΦΔΣΣ
- iv. Εντοπισμό και εκτύπωση των ηλεκτρονικών αρχείων κειμένου και ΠΑΗΨΣ του στοιχείου που ελέγχεται.
- v. Έλεγχο του περιεχομένου του αρχείου κειμένου ("_a.txt"), με το ελεγχόμενο στοιχείο. Ελέγχεται το περιεχόμενο, ανεξάρτητα από το μέγεθος και την εμφάνιση των χαρακτήρων. (Η συμβολοσειρά Σήμανσης δεν λαμβάνεται υπ' όψη). Θα πρέπει να Ταυτίζονται!
- vi. Σύγκριση του περιεχομένου του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ ("_b.txt"), με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου. Θα πρέπει να Ταυτίζονται!
- vii. Χρήση Η/Υ για την εκτέλεση ειδικού προγράμματος δημιουργίας συνόψεων SHA-1, και δημιουργία γενικής ΠΑΗΨΣ από τις επιμέρους ΠΑΗΨΣ κάθε στοιχείου της ημέρας (στην οποία φυσικά συμμετέχει και η ΠΑΗΨΣ του ελεγχόμενου στοιχείου).
- viii. Σύγκριση της προκύπτουσας ΠΑΗΨΣ του ελέγχου, με αυτήν που αναγράφεται στο Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ), του βήματος ii. Θα πρέπει να Ταυτίζονται!
- ix. Σύγκριση του αρχείου a.txt με το αντίστοιχο αρχείο e.txt. Τα πεδία του e.txt θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα του a.txt.».

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/ση 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 την από 07/02/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων τόσο στην ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις – πελάτες της προσφεύγουσας εταιρείας και ειδικότερα σε κατάσχεση ηλεκτρονικών και φυσικών αρχείων όλων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και εν συνεχεία σε επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε., όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση – πόρισμα ελέγχου, σελ. 19-20).

Ειδικότερα στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΕΞ 2019 ΕΜΠ, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, και στις 07/12/2020 με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντων/2018,/2018 και/2020 Εκθέσεων Κατάσχεσης των εταιρειών και της ΚΑΙ ΟΕ-....., εστάλησαν στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ-Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ του λοιπού ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την με την υπ' αριθ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων των υπ' αριθ./2018 εκθέσεων κατάσχεσης από την “.....” και/2020 από την Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προς την ΕΛΑΣ για τα κατασχεθέντα στοιχεία της/2018 έκθεσης κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις 16/07/2018 (σκληροί δίσκοι και Η/Υ), προκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα που σχετίζονταν με την ονομασία “ZCALC” για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία –προγράμματα με στόχο την μείωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Στις 19/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/...../...../..... έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, όπως αναφέρεται στις σελ. 5-9 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

«...Επιχείρηση με στοιχεία.....»

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

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

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

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

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

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

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....» με παρόμοια λειτουργία του «.....».

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθόντων φορολογικών παραστατικών (A,B,C,D,E,S) και να υπολογίσει τα ποσά που αναφέρονται για κάθε φορολογική ημέρα.

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

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

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

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο δύναται, μεταξύ άλλων, να διενεργήσει έλεγχο ως προς την ορθότητα (σύνολο τιμών, Π.Α.Η.Ψ.Σ, ύπαρξη αρχείων φορολογικού τύπου B κ.α.) των στοιχείων που περιέχονται σε αρχεία φορολογικών παραστατικών (A,B,C) και δύναται να παρέμβει στα αρχεία διορθώνοντας («Fix») τις τυχόν

διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει -ή δημιουργεί εκ νέου- στο αντίστοιχο αρχείο B, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ.Σ -χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - ώστε να αντιστοιχεί στο αρχείο A. Οι ανωτέρω ενέργειες δύνανται να πραγματοποιηθούν είτε σε μεμονωμένα αρχεία είτε μαζικό σε σύνολο αρχείων.

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

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

Επιπλέον, από την ανάλυση των εγγραφών καταγραφής πρόσφατα επιλεχθέντων αρχείων «....., του μητρώου (registry) του λειτουργικού συστήματος που αποτελούν μέρος του μητρώου του λειτουργικού συστήματος (Windows registry) και η χρήση τους αποτελεί λειτουργία του λειτουργικού συστήματος Windows, όπου καταγράφονται στοιχεία αρχείων που ο χρήστης, μεταξύ άλλων, έχει επιλέξει για ανάγνωση ή αποθήκευση σε κάποιο πρόγραμμα, μέσω της εφαρμογής «windows explorer» και μεταξύ των στοιχείων, στις εγγραφές αυτές καταγράφεται και η διαδρομή από όπου ο χρήστης επέλεξε το αρχείο, προέκυψε ότι η εταιρεία μηχανοργάνωσης διατηρούσε το αρχείο «.....» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα «.....», δηλαδή το Z της επιχείρησης) σε διάφορους φακέλους με ονομασίες που παρέπεμπαν στο πελατολόγιο της. Ενδεικτικά αναφέρεται μια περίπτωση από πλήθος άλλων εγγραφών:

Εντοπίστηκε επίσης, εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....» το οποίο φέρει όμοια λειτουργικότητα με το πρόγραμμα «.....». Το πρόγραμμα «.....» κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο «.....» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα ZCALC που περιγράφεται ανωτέρω) τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολο τους όλες τις τιμές των εγγραφών Z, είτε μία-μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).».

Στις 23/04/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/...../..... έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ. αριθ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης μέρος των οποίων το αρχείο word με την ονομασία «ΕΝΕΡΓΗ-..... - - -». που αποτέλεσε και το αντικείμενο της επεξεργασίας.

Περαιτέρω, στις 24/06/2021 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ, με τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/...../...../-
α' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, εντόπισε στα ηλεκτρονικά αρχεία που
είχαν κατασχεθεί με την υπ' αρ./2020 Έκθεση Κατάσχεσης από τον υπολογιστή της
επιχείρησης, ΑΦΜ, αρχεία που αφορούν το
πρόγραμμα παραγγελιοληψίας (.....), το πρόγραμμα Z2Data.dat καθώς και το
πρόγραμμα ZCalc, τα οποία έχουν αναλυθεί ανωτέρω.

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο «VII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ
ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ (σελίδες 13-18) της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
ΑΤΤΙΚΗΣ, αιτιολογούνται πλήρως οι διαπιστώσεις, στις οποίες κατέληξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ
από την επεξεργασία των κατασχεθέντων. Ειδικότερα στη σελίδα 16 της σχετικής έκθεσης
ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι:

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

- 1) Όπως έχει ήδη αναλυτικά επεξηγηθεί παραπάνω και προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ στο BACK OFFICE SYSTEM (BOS) αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες. Το ανωτέρω ενισχύεται και από το γεγονός ότι σε πλήθος περιπτώσεων επιχειρήσεων, ο έλεγχος προέβη σε συμφωνία των πραγματικών Λιανικών πωλήσεων όπως καταγράφονταν στην βάση δεδομένων του Λογισμικού εμπορικού προγράμματος παραγγελιοληψίας (.....) με τα δεδομένα των πωλήσεων με την ένδειξη BOS που κατέγραφε ο μηχανογράφος στα ανεπίσημα ηλεκτρονικά αρχεία που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο.
- 2) Από τους ελέγχους που έχει πραγματοποιήσει η υπηρεσία σε αρκετές επιχειρήσεις, έχει διαπιστωθεί με σαφήνεια ότι ο σχεδιασμός των κατασχεθέντων αρχείων από την εταιρεία μηχανογράφησης ακολουθούν μια ενιαία λογική με μικροδιαφορές. Αναλυτικά τα ποσά του κελιού ZCALC που όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Z (αναφορές εσόδων) που αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης BOS τα_οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων από την ελεγχόμενη επιχείρηση και των ποσών της στήλης BOS δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει ΔΙΑΦΟΡΑ. Η πράξη αυτή κατά των έλεγχου δεν είναι δυνατό να διενεργείται μεταξύ από την μια μεριά δηλωθέντων εσόδων και από την άλλη τυχαίων αριθμών καθώς ο αντίθετος ισχυρισμός αντίκειται στην καταγραφή του υπολογισμού της θετικής ΔΙΑΦΟΡΑΣ.
Σημειώνουμε ότι στο υπό εξέταση αρχείο που αφορά την ελεγχόμενη συνάγεται ότι το ποσό της ΔΙΑΦΟΡΑΣ προκύπτει από την στήλη με την ονομασία «%» στην οποία υπολογίζεται η αμοιβή του μηχανογράφου ου αναφέρουμε αμέσως μετά. Συγκεκριμένα ο έλεγχος παρατήρησε ότι τα ποσά που εμφανίζονται στην στήλη αυτή, προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό του ποσοστού 6% στην διαφορά των ποσών των στηλών BOS και ZCALC.
- 3) Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται ποσοστό επί της εκατό (π.χ. 6%). Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση και αυτό

διότι στα κατασχεμένα αρχεία υπάρχουν σημειώσεις που αφορούν εισπράξεις από το ποσό αυτό που σχετίζεται με αυτήν την υπηρεσία σε συγκεκριμένες ημερομηνίες υπολογίζοντας και το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης την ονομάζει «πλάνο» ή «plan». Επίσης, από τον τρόπο καταχώρησης των ποσών που χρεώνει η εταιρεία μηχανογράφησης στο πελάτη της γίνεται φανερό η διάκριση των ποσών που αφορούν την υπηρεσία πλάνο και των άλλων υπηρεσιών από άλλες υπηρεσίες όπως πώληση εξοπλισμού ή λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.

- 4) Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στην αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων των τροποποιημένων αποτελεσμάτων προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί και την αμοιβή του μηχανογράφου.
- 5) Η κατασκευή και οι υπολογισμοί στο κατασχεθέν αρχείο κατέστησαν δυνατοί λόγω της κατοχής και χρήσης των εφαρμογών που είχε αναπτύξει η και αναλύθηκαν διεξοδικά από την ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. Συνοπτικά από την πραγματογνωμοσύνη της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε, προκύπτει ότι η είχε στην διάθεση της εφαρμογές με τις οποίες μπορούσε να τροποποιεί τα δεδομένα (αξία, ποσότητα) των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι ΕΑΦΔΣΣ και να τροποποιεί τις ηλεκτρονικές υπογραφές (ΠΑΗΨΣ). Επιπλέον διέθετε επιμέρους υποστηρικτικά προγράμματα προκειμένου η εκτέλεση των ανωτέρω να κατατείνει στον σχεδόν αδύνατο εντοπισμό και έλεγχο των τροποποιημένων αρχείων.
- 6) Η χρήση των δυνατοτήτων τροποποίησης των πραγματικών αποτελεσμάτων προκύπτει από όλη την κατασκευή του αρχείου που κατασχέθηκε στην επιχείρηση και κυρίως στις σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών από την δραστηριότητα αυτή.

....

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

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, περί έλλειψης αιτιολογίας των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων, στην με ημερομηνία θεώρησης 07/02/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ παρατίθενται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη η αρμόδια ελεγκτική αρχή, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με συγκεκριμένο τρόπο την διαπίστωση της ανωτέρω αποδιδόμενης παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με την από 07/02/2022 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την με αριθμό/2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα και ως εκ τούτου οι ελεγκτές που τον διενήργησαν ήταν ανακριτικοί υπάλληλοι. Σύμφωνα δε με το άρθρο 183 του ν. 4620/2019 «Κώδικας Ποινικής Δικονομίας» ορίζεται: «Αν απαιτούνται ειδικές γνώσεις ορισμένης επιστήμης ή τέχνης για να γίνει ακριβής διάγνωση και κρίση κάποιου γεγονότος, οι ανακριτικοί υπάλληλοι ή το δικαστήριο μπορούν αυτεπαγγέλτως ή με αίτηση κάποιου διαδίκου ή του εισαγγελέα να διατάξουν

πραγματογνωμοσύνη. Η πραγματογνωμοσύνη διατάσσεται υποχρεωτικά, αν ο νόμος ρητά επιβάλλει τη διεξαγωγή της».

Επειδή, εν προκειμένω οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις εν λόγω παραβάσεις τις προσφεύγουσας εταιρίας βασίστηκαν κυρίως, λόγω της τεχνικής κατάρτισης που απαιτείτο, στην εργαστηριακή πραγματογνωμοσύνη της Δ/ΝΣΗΣ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ της ΕΛ.ΑΣ, η οποία εκδόθηκε μετά την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και την ολοκλήρωση του ελέγχου κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης, ήτοι την 14/12/2021, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς και του με αριθ./2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Το ανωτέρω ΣΔΕ επιδόθηκε στις 16/12/2021 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, κ., αλλά αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που να αποδεικνύουν το βάσιμο των ισχυρισμών της, περί του αντιθέτου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 07/02/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. και/02-03-2022 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, καθώς και οι με αριθ. και/2022 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος
1		02/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2015
2		02/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	2016

3		02/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2015
4		02/03/2022	Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2016

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φορολογικό Έτος 2015 (Αριθ. Πράξης/2022)

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013: 3.933,47€

2. Φορολογικό Έτος 2016 (Αριθ. Πράξης/2022)

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013: 11.863,31€

3. Φορολογικό Έτος 2015 (Αριθ. Πράξης/2022)

Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013: 9.757,69€

4. Φορολογικό Έτος 2016 (Αριθ. Πράξης/2022)

Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013: 10.194,87€

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

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

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