



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/06/2022

Αριθμός απόφασης: 1526

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε. » με ΑΦΜ:....., που εδρεύει στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό /18-01-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ...../21-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε. » με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./18-01-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 10.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), άρθρου 40 του ν. 4308/2014, του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό και με τις ΠΟΛ. 1220/2012, 1221/2012, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 22/11/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4174/2013 και 4308/2014, η οποία συντάχθηκε δυνάμει των με αριθμ. .../21 και/2021 εντολών του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι αιτία του ελέγχου αποτέλεσε σχετική καταγγελία, που αφορούσε την έκδοση πλαστών αποδείξεων από το συγκεκριμένο πρατήριο υγρών καυσίμων. Για την αξιοποίηση της ως άνω καταγγελίας, συνεργεία ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και της ΕΛ.Υ.Τ. (Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων) Θεσσαλονίκης, μετέβησαν στις 10.02.2021, στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, στα, όπου διαπίστωσαν επέμβαση στη λειτουργία του με αριθ., Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.), σε τρεις περιπτώσεις, με συνέπεια την έκδοση μη νόμιμων και με παραποιημένη σήμανση φορολογικών αποδείξεων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/21-02-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
2. Παράβαση νόμου – παραβίαση της αρχής χρηστής διοίκησης – παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.

3. Παράβαση νόμου – Έλλειψη αντικειμενικής διαπίστωσης της διάπραξης της παράβασης από την αρμόδια επιτροπή του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1068/2015 – Έλλειψη αιτιολογίας.
4. Σφάλματα του ελέγχου επί της ουσίας. Συγκεκριμένα, όπως προεκτέθηκε, κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Διοίκησης στην έδρα της επιχείρησης, στις 10/02/2021, διαπιστώθηκε από τα ελεγκτικά όργανα ότι διενεργούνταν, ήδη, από τις 9-2-2021, η αλλαγή του λογισμικού συστήματος εισροών – εκροών και της κονσόλας αυτού, λόγω αντικατάστασης του εγκαταστάτη, ενόψει των πολλαπλών προβλημάτων που δημιουργήθηκαν από τις υπηρεσίες του προηγούμενου πρατηρίου υγρών καυσίμων. Οι τεχνικές εργασίες επί του συστήματος εισροών – εκροών δικαιολογούν την ύπαρξη αστοχιών / σφαλμάτων του συστήματος, ωστόσο ολοκληρωθεί επιτυχώς η αλλαγή του εγκαταστάτη. Περαιτέρω, από το περιεχόμενο των ίδιων των κατασχεθέντων αποδείξεων που εντόπισε η ελεγκτική αρχή, προκύπτει αυταπόδεικτα ότι αυτές στην ουσία είναι άκυρες, καθώς εκτυπώθηκαν από το σύστημα του παλαιού εγκαταστάτη και γι αυτό το λόγο δε διαβιβάστηκαν τα στοιχεία τους στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ. Σε κάθε περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δε δύναται να αποδώσει στην εταιρεία την παράβαση του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, καθώς από κανένα πραγματικό περιστατικό και από καμία απόδειξη δεν προέκυψε η οποιαδήποτε δική της επέμβαση ή παραβίαση του με αρ. μητρώου Φ.Η.Μ. Εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή δεν προέβη καν στην κατάσχεση του εν λόγω Φ.Η.Μ., προκειμένου κατόπιν κατάλληλου και ενδεδειγμένου ελέγχου, να καταλήξει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι με συγκεκριμένες ενέργειές της επενέβη στον εν χρήσει Φ.Η.Μ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος**: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη*

των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του **άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 παρ. 1.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η φορολογική διοίκηση την κάλεσε να υποβάλλει τις απόψεις της, χωρίς να της παράσχει οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, αναφορικά με την αποδιδόμενη σε αυτήν παράβαση, αρκούμενη απλώς και μόνο στην αόριστη και ανεπίδεκτη αξιολογήσεως από αυτήν αναφορά, ότι διαπιστώθηκε κατά τη χρήση του έτους 2021, «παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία του εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των κατασχεθέντων με την υπ'αρ./10-02-2021 έκθεση κατάσχεσης», με αποτέλεσμα να στερηθεί εν τοις πράγμασι τη δυνατότητα να αμυνθεί και να προβάλει, πριν την έκδοση της επίμαχης πράξης επιβολής προστίμου, τις απόψεις της, με ειδικούς και ουσιώδους ισχυρισμούς.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως της προς ακρόαση, διαμέσου του με αριθμό/07-06-2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου, στο οποίο μάλιστα η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας τις από 28/06/2021 απόψεις της. Σε κάθε δε περίπτωση, με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν αποστερήθηκε το δικαίωμα της ακρόασης και της προστασίας για την επιβληθείσα διοικητική κύρωση, καθόσον στα πλαίσια εξέτασης της υπόθεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, μπορεί να επιτύχει τη διαγραφή του προστίμου, αν αποδειχθεί ότι η παράβαση για την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο δεν υφίσταται, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ.2) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (**ν. 4174/2013**) (ΦΕΚ 170/26-7-2013) στο **άρθρο 23 παρ. 1 και 2** προβλέπει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».*

Επειδή περαιτέρω, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τις υπό κρίση χρήσεις, 2015 και 2016, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «*1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....3. Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία» Στο **άρθρο 5** ότι : «*1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε**

συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής..... ». Στο **άρθρο 15** 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», ενώ στο **άρθρο 40** 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.»

Ειδικότερα στο Κεφάλαιο 3 του **άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1220/2012** (ΦΕΚ 3517/Β΄/31-12-2012) Απόφασης του υφυπουργού Οικονομικών, «Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)», ορίζεται ότι :

«1.2.1. 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.

1.2.2. 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).....

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

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

1.2.5. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά την αποθήκευση και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, αποστέλλει τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt στην ΕΑΦΔΣΣ η οποία τα επεξεργάζεται ως εξής:

1.2.5.1. Η ΕΑΦΔΣΣ δέχεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β), τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης - υπογραφής και το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας είναι μια ΠΑΗΨΣ των συγκεκριμένων δεδομένων του αρχείου αυτού e.txt (Πίνακας Β) του υπό έκδοση στοιχείου. Η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτή την ΠΑΗΨΣ στην μνήμη εργασίας της και αποστέλλει αυτή την ΠΑΗΨΣ στο λογισμικό ώστε να συμπεριληφθεί στο αρχείο e.txt που περιέχει τα απαιτούμενα δεδομένα προς αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ (Πίνακας Γ) .

1.2.5.2 Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτό το αρχείο e.txt και το αποθηκεύει σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

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

Με το άρθρο 3 (Λογισμικό), ότι : « 3.1. Λογισμικό εκδότη στοιχείων - Γενικά

3.1.1. Το λογισμικό του διασυνδεδεμένου Η/Υ, του εκδότη φορολογικών στοιχείων, εκτός της διαχείρισης και επεξεργασίας των δημοσιονομικών δεδομένων και εκτύπωσης των φορολογικών στοιχείων, έχει επιπλέον δυνατότητες υποστήριξης και συνεργασίας με την διασυνδεδεμένη ΕΑΦΔΣΣ:

- αποθήκευσης των απαιτούμενων δεδομένων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των αντίστοιχων ΠΑΗΨΣ σε αρχεία ηλεκτρονικής μορφής.
- αποστολής των προς εκτύπωση φορολογικών στοιχείων για υπογραφή προς την ΕΑΦΔΣΣ.

- λήψης από την ΕΑΦΔΣΣ του Αρ. Μητρώου της, της ημερομηνίας και ώρας σήμανσης του στοιχείου και δημιουργίας της ΠΑΗΨΣ, καθώς και του ημερήσιου και γενικού α/α έκδοσης στοιχείου.
- λήψης της παραχθείσας ΠΑΗΨΣ από την ΕΑΦΔΣΣ
- σήμανσης των εκτυπούμενων δελτίων των στοιχείων αυτών, με την αναγραφή - αποτύπωση Σύμβολο σειράς Σήμανσης (που περιλαμβάνει την ΠΑΗΨΣ) στα δελτία αυτά και την τελική εκτύπωση έκδοσή τους....»

Με το άρθρο 4 (Δεδομένα Δημιουργίας ΠΑΗΨΣ), ότι : «4.5. Δημιουργία ΠΑΗΨΣ στοιχείου και ΠΑΗΨΣ αρχείου δεδομένων

4.5.2. Η ΕΑΦΔΣΣ αφού λάβει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων, προσθέτει σε αυτά άμεσα, χωρίς καμία άλλη ενδιάμεση παρεμβολή, μια συμβολοσειρά σταθερού μήκους 33 χαρακτήρων η οποία αποτελείται από:

- τους 11 χαρακτήρες ψηφία του αριθμού μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ από την οποία έχει προέλθει και οι οποίοι αποτελούνται από τα 3 γράμματα της έγκρισης και από τα 8 ψηφία του εργοστασιακού σειριακού αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά.

- τον γενικό αύξοντα αριθμό σήμανσης έκδοσης στοιχείου σε μορφή μετρητή σταθερού μήκους 8 ψηφίων. Ο α/α αναγράφεται στο δεξιότερο μέρος και οι τυχόν υπόλοιπες θέσεις (μέχρι τον αριθμό 8) των ψηφίων συμπληρώνονται με 0. Δεν παρεμβάλλεται κανένα σύμβολο διαχωρισμού τριάδων (εκατοντάδων, χιλιάδων κ.λπ.).

- τον ημερήσιο αύξοντα αριθμό σήμανσης έκδοσης στοιχείου σε μορφή μετρητή σταθερού μήκους 4 ψηφίων. Ο α/α αναγράφεται στο δεξιότερο μέρος και οι τυχόν υπόλοιπες θέσεις (μέχρι τον αριθμό 4) των ψηφίων συμπληρώνονται με 0. Δεν παρεμβάλλεται κανένα σύμβολο διαχωρισμού τριάδων (εκατοντάδων, χιλιάδων κ.λπ.).

- την σταθερού μήκους 10 χαρακτήρων αλληλουχία, η οποία προσδιορίζει την ημερομηνία και την ώρα δημιουργίας της ΠΑΗΨΣ και σήμανσης του στοιχείου ως εξής: ΕΕΜΜΗΗΩΩΛΛ, όπου ΕΕ είναι το έτος, ΜΜ ο μήνας, ΗΗ η ημερομηνία, ΩΩ η ώρα και ΛΛ τα λεπτά.

4.5.3. Τα δεδομένα αυτά επεξεργάζονται από την ΕΑΦΔΣΣ μέσω του ειδικού ασφαλούς αλγορίθμου SHA-1, και από το αποτέλεσμα της επεξεργασίας προκύπτει η ΠΑΗΨΣ, του συγκεκριμένου στοιχείου, η οποία και αποστέλλεται μαζί με την ημερομηνία και ώρα σήμανσης και δημιουργίας της ΠΑΗΨΣ, τον ημερήσιο και γενικό α/α αρίθμησης σήμανσης στοιχείου και τον αρ. μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ, στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, για την αποτύπωση - εκτύπωση στο υπό έκδοση στοιχείο και την δημιουργία και αποθήκευση του αντίστοιχου ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ-Συμβολοσειράς Σήμανσης.

4.6. Αποτύπωση - εκτύπωση ΠΑΗΨΣ στο εκδιδόμενο στοιχείο - Συμβολοσειρά Σήμανσης Στοιχείου.

4.6.1. Η αποτύπωση εκτύπωση της ΠΑΗΨΣ στο εκδιδόμενο από τον διασυνδεδεμένο Η/Υ στοιχείο, γίνεται από το λονισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, το οποίο αφού λάβει τα

προαναφερθέντα δεδομένα, ενσωματώνει στο προς εκτύπωση δελτίο του στοιχείου, την συμβολοσειρά της Σήμανσης του στοιχείου.

4.6.2. Η ενσωμάτωση της Συμβολοσειράς της Σήμανσης του στοιχείου εντός του περιεχομένου του στοιχείου αποτελεί πλέον μέρος του.»

Με το άρθρο 5 (Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία), ότι : «5.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

5.2. 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 ιν.

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

i. Προσδιορισμό επί του ελεγχόμενου στοιχείου της ημερομηνίας έκδοσης 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!

Επειδή, ως προς το ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου εισροών – εκροών των πρατηρίων υγρών καυσίμων, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 7 του ν. 3784/2009 (ΦΕΚ Α'137/07-08-2009) καθώς και οι κοινές υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ. 1009/4-1-2012, 1203/2-11-2012 και 1032/21-2-2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του **άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013** (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), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, 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,

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

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

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

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

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 54^Ε**, του ιδίου ως άνω νόμου 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.

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

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

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

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

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται εντός δύο (2) μηνών από τη διαπίστωση της παράβασης.»

Επειδή, με το άρθρο **171 του ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) 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, στο άρθρο **64 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 το άρθρο **62 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.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο **65 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, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 22/11/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4174/2013 και 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής: Στις 10.02.2021 συνεργεία ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, μετέβησαν από κοινού στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών πρατήριο υγρών καυσίμων, στα, προκειμένου να διαπιστώσουν την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 και την ορθή λειτουργία του συστήματος ελέγχου εισροών – εκροών του πρατηρίου υγρών καυσίμων. Για το λόγο αυτό, αφού δήλωσαν την ιδιότητά τους και επέδειξαν την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες, ζήτησαν και έλαβαν από τον υπάλληλο της προσφεύγουσας, ενδεικτική απόδειξη, ήτοι, την υπ'αρ./10-02-2021 απόδειξη εσόδου συνολικής αξίας 20,00€, από το σύστημα ελέγχου εισροών – εκροών που ήταν συνδεδεμένο με τον αριθ. μητρώου, φορολογικό μηχανισμό και την αριθ./10-02-2021, Α.Λ.Π., συνολικής αξίας 3,50€, απόδειξη για τα άλλα είδη, εκτός των καυσίμων. Ακολούθως, διενεργήθηκε από τους αρμόδιους ελεγκτές έρευνα εντός του πρατηρίου, όπου ανευρέθηκαν τέσσερις εκδοθείσες αποδείξεις εσόδων για πώληση καυσίμων, με αριθ...../10-01-2021,/09-02-2021,/09-02-2021 και/11-01-2021, που αφορούσαν συναλλαγές σε προγενέστερες ημερομηνίες. Στη συνέχεια αντιπαρέβαλαν τις συγκεκριμένες αποδείξεις με την ενδεικτική απόδειξη εσόδου και παρατήρησαν ότι οι πρώτες έφεραν διαφορετικό τρόπο απεικόνισης των στοιχείων που αναγράφονται σ' αυτήν, παρά το γεγονός ότι όλες είχαν εκδοθεί από τον ίδιο Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Σε σχετική τους ερώτηση για το λόγο που συμβαίνει αυτό, ο υπεύθυνος τους απάντησε ότι η επιχείρηση τη προηγούμενη ημέρα είχε προβεί σε αλλαγή του συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών από άλλη εταιρεία.

Στη συνέχεια, το συνεργείο ελέγχου αφού σκάνανε το QRcode των αποδείξεων που συνέλεξε, διαπίστωσε ότι τρεις από τις τέσσερις κατασχεθείσες αποδείξεις εσόδων, δεν είχαν διαβιβαστεί στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. όπως προβλέπεται σύμφωνα με την ΠΟΛ.1208/2018.

Στη συνέχεια, άντλησε από την εφαρμογή esend του Πληροφοριακού Συστήματος των ΦΗΜ, τις αναφορές «Ημερήσιο report εκδοθέντων παραστατικών από τον Φ.Η.Μ.» για τις αντίστοιχες ημερομηνίες, προκειμένου να αντιπαραβάλει τα δεδομένα της κάθε εκδοθείσας απόδειξης με τις αντίστοιχες αναφορές και διαπίστωσε τα εξής:

α) Από τις τέσσερις αποδείξεις εσόδων που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο, οι τρεις, έχουν ως α/α απόδειξης έναν διψήφιο αριθμό και συγκεκριμένα είναι οι υπ'αριθμ. .../10-01-2021,/09-02-2021 και/09-02-2021 σε αντίθεση με τη μία, ήτοι, την υπ'αριθμ./11-01-2021, η οποία έχει ως α/α απόδειξης έχει έναν τετραψήφιο αριθμό.

Από τα στοιχεία που αντλήθηκαν από το «Ημερήσιο report εκδοθέντων παραστατικών για την 10-01-2021 από τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, προκύπτει ότι για τη συγκεκριμένη ημέρα η πρώτη απόδειξη που διαβιβάστηκε έχει α/α Συνεπώς είναι αδύνατον να έχει εκδοθεί στις 10-01-2021 νόμιμη απόδειξη με α/α

Από το «Ημερήσιο report εκδοθέντων παραστατικών για την 09-02-2021 από τον Φ.Η.Μ.», προκύπτει ότι η πρώτη απόδειξη που διαβιβάστηκε και είχε εκδοθεί από το προηγούμενο σύστημα ελέγχου εισροών-εκροών έχει α/α Συγκεκριμένα, η πρώτη απόδειξη που διαβιβάζεται τη συγκεκριμένη μέρα στις 12:55 μ.μ. με τη νέα αρίθμηση έχει α/α 1 Σειρά Α και η τελευταία α/α 125 Σειρά Α. Συνεπώς είναι αδύνατον να έχουν εκδοθεί στις 09-02-2021 νόμιμες αποδείξεις με α/α και αντίστοιχα, οι οποίες δεν φέρουν την ένδειξη της Σειράς Α και από τον τρόπο που απεικονίζονται τα αναγραφόμενα σε αυτές στοιχεία φαίνεται ότι έχουν εκδοθεί από το προηγούμενο σύστημα ελέγχου εισροών-εκροών.

Όσον αφορά την απόδειξη εσόδου υπ'αριθμ. .../10-01-2021, όπως είχε προκύψει και από το σκανάρισμα του QRcode της, έχει διαβιβαστεί κανονικά στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ. και όλα τα στοιχεία που αναγράφονται σε αυτήν ταυτίζονται με αυτά που προκύπτουν από την αντίστοιχη αναφορά εκδοθέντων παραστατικών για τη συγκεκριμένη μέρα.

Παράλληλα, ο έλεγχος έλαβε, με διαδικασία ασφαλούς αντιγραφής ψηφιακών δεδομένων που βασίζεται στο πρόγραμμα ανοικτού λογισμικού FTK Imager, τα ηλεκτρονικά αρχεία της οντότητας που παράγονται από τον εν χρήσει ΦΗΜ. Τα αρχεία αυτά έλαβαν Διεθνή Κρυπτογραφικό Αλγόριθμο SHA1 με αλφαριθμητική κωδικοποίηση : : Όλα τα ανωτέρω αρχεία, όπως και οι κάτωθι αποδείξεις εσόδων : α) Απόδειξη εσόδου .../09-02-2021 {ημερήσιος αύξων αριθμός σήμανσης} συνολικής αξίας 0,16€,

β) Απόδειξη εσόδου/09-02-2021 {ημερήσιος αύξων αριθμός σήμανσης} συνολικής αξίας 0,01 €,

γ) Απόδειξη εσόδου .../10-01-2021 {ημερήσιος αύξων αριθμός σήμανσης} συνολικής αξίας 44,05€,

δ) Απόδειξη εσόδου/11-01-2021 {ημερήσιος αύξων αριθμός σήμανσης ...} συνολικής αξίας 54,00 €,

κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. .../10-02-2021 έκθεση κατάσχεσης η οποία επιδόθηκε στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης οντότητας την ώρα του ελέγχου.

Η ανωτέρω έκθεση κατάσχεσης γνωστοποιήθηκε, όπως προβλέπεται, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.Αμπελοκήπων με το υπ'αριθμ. /12-02-2021 έγγραφο της.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, διαπιστώθηκαν τα εξής :

- Στις κατασχεθείσες από τον έλεγχο αποδείξεις με αριθμό .../10-01-2021, .../09-02-2021 και /09-02-2021 αποτυπώνονται αντίστοιχα στη συμβολοσειρά της Σήμανσης στο πεδίο του προοδευτικού α/α σήμανσης έκδοσης στοιχείου, οι αριθμοί, και Κατόπιν έρευνας στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ., σύμφωνα με την αναφορά «Ημερήσιο report εκδοθέντων παραστατικών για την 10-01-2021 από τον ΦΗΜ» διαπιστώθηκε ότι, το πρώτο παραστατικό που διαβιβάστηκε εκείνη την ημέρα είχε προοδευτικό αριθμό σήμανσης Από την αντίστοιχη αναφορά για την 09-02-2021 διαπιστώθηκε ότι το πρώτο παραστατικό που διαβιβάστηκε στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ. είχε προοδευτικό αριθμό σήμανσης Συμπερασματικά, δεν γίνεται να έχουν εκδοθεί για τις δύο προαναφερθείσες ημερομηνίες παραστατικά στα οποία οι προοδευτικοί αριθμοί σήμανσης να είναι οι,... και αντίστοιχα. Αντιθέτως, όσον αφορά την απόδειξη εσόδου με αριθμό /11-01-2021 και προοδευτικό αριθμό σήμανσης, όπως προκύπτει και από την αντίστοιχη αναφορά, το παραστατικό έχει διαβιβαστεί κανονικά στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ..

- Από τον έλεγχο ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι μόνο για το ένα ελεγχόμενο στοιχείο και συγκεκριμένα για την απόδειξη εσόδου με αριθμό /11-01-2021 το περιεχόμενο του αντίστοιχου ηλεκτρονικού αρχείου "....._a.txt" ταυτίζεται με τα αναγραφόμενα σε αυτό στοιχεία, όπως αντίστοιχα και η Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου ταυτίζεται με το περιεχόμενο του αντίστοιχου ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ "....._btxt". Αντιθέτως, τα υπόλοιπα τρία ελεγχόμενα στοιχεία δεν βρέθηκαν στα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, γεγονός που σημαίνει ότι εκδόθηκαν μετά από επέμβαση σε αυτόν και παραποίηση της ΠΑΗΨΣ-Συμβολοσειράς Σήμανσης που αναγράφεται σε αυτά.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, προς επίρρωση των παραπάνω διαπιστώσεων, απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο και ταχυδρομικά το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου /23-02-2021, στην Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών {Δ.ΥΠ.ΗΛ.Υ.) - Τμήμα Ε' - Συστημάτων Διασφάλισης Ηλεκτρονικών Εμπορικών Συναλλαγών. Με το εν λόγω έγγραφο, ζήτησε τη συνδρομή της παραπάνω Υπηρεσίας προκειμένου να επιβεβαιωθούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Η ανωτέρω Υπηρεσία ανταποκρινόμενη, απέστειλε μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ .../16-03-2021 έγγραφό της, αναφέροντας τα παρακάτω : "Σε

απάντηση του ανωτέρου σχετικού σας γνωρίζουμε ότι ο έλεγχος των παραστατικών δύναται να γίνει μέσω της εφαρμογής esend του Πληροφοριακού Συστήματος των ΦΗΜ, η οποία είναι προσβάσιμη από το link : <https://wwwl.aade.Kr/tarneiakess/rnvweb/esend.php>. Από την αναφορά «Ημερήσιο Report εκδοθέντων παραστατικών» με παραμέτρους τον σειριακό αριθμό του ΦΗΜ και την ημερομηνία της 1ης απόδειξης προκύπτει ότι το 1ο παραστατικό που στάλθηκε από τον ΦΗΜ για την ημερομηνία 10-01-2021 έχει τον προοδευτικό αριθμό σήμανσης, συνεπώς είναι αδύνατον να είχε εκδοθεί εκείνη την ημέρα νόμιμο παραστατικό με τον προοδευτικό αριθμό σήμανσης που εμφανίζεται στην απόδειξη. Κάνοντας τον αντίστοιχο έλεγχο για την 3η και την 4η απόδειξη, για τον ίδιο ΦΗΜ και την ημερομηνία 09-02-2021, προκύπτει ότι το 1ο παραστατικό εκείνης της ημέρας έχει τον προοδευτικό αριθμό σήμανσης, συνεπώς είναι αδύνατον να είχε εκδοθεί εκείνη την ημέρα νόμιμο παραστατικό με προοδευτικό αριθμό σήμανσης και που εμφανίζονται στην 3η και 4η απόδειξη αντίστοιχα, πράγμα που αποδεικνύει την πλαστότητα τους. Επιπλέον, και για τις 3 παραπάνω αποδείξεις, είναι εμφανές με ένα απλό σκανάρισμα ότι το QRcode τους δεν παραπέμπει στην αντίστοιχη σελίδα ελέγχου του ΠΣ των ΦΗΜ. Τέλος όσον αφορά στη 2η απόδειξη που μας αποστείλατε, αυτή είναι καθ' όλα νόμιμη.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../23-02-2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών {Δ.ΥΠ.ΗΛ.Υ.) - Τμήμα Ε' - Συστημάτων Διασφάλισης Ηλεκτρονικών Εμπορικών Συναλλαγών, από την αναφορά «Ημερήσιο Report εκδοθέντων παραστατικών» με παραμέτρους τον σειριακό αριθμό του ΦΗΜ και την ημερομηνία της πρώτης απόδειξης, το πρώτο παραστατικό που διαβιβάστηκε από τον ΦΗΜ, για την ημερομηνία 10/01/2021 είχε τον προοδευτικό αριθμό σήμανσης, ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να είχε εκδοθεί εκείνη την ημέρα νόμιμο παραστατικό με τον προοδευτικό αριθμό σήμανσης που εμφανίζεται στην απόδειξη με αριθμ./10-01-2021. Κατά τον ίδιο τρόπο, για τις με αριθμ. .../09-02-2021 και/09-02-2021 αποδείξεις, για τον ίδιο ΦΗΜ και την ημερομηνία 09/02/2021, το πρώτο παραστατικό εκείνης της ημέρας είχε το προοδευτικό αριθμό σήμανσης, ως εκ τούτου, είναι αδύνατο να είχε εκδοθεί εκείνη την ημέρα νόμιμο παραστατικό με προοδευτικό αριθμό σήμανσης και, όπως εμφανίζονται στις εν λόγω αποδείξεις, γεγονός που αποδεικνύει την πλαστότητα των εν λόγω εκδοθέντων αποδείξεων από το ΦΗΜ

Επειδή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των κατασχεθέντων αποδείξεων με τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι επηρεάστηκε, η κατά το άρθρο 15 του ν. 4308/2014, αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων αυτών, καθόσον για τις τρεις αποδείξεις με αριθ. .../10-01-2021,/09-02-2021 και/09-02-2021, δεν βρέθηκαν αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ενώ η συμβολοσειρά σήμανσης - ΠΑΗΨΣ (Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη) που αναγράφεται σε αυτές βρέθηκε παραποιημένη για τον με αριθμό μητρώου ΦΗΜ.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η από 18/11/2021 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, στοιχειοθετεί την αποδιδόμενη παράβαση της έκδοσης παραπονημένων φορολογικών στοιχείων από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για την ελεγχόμενη περίοδο, εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια και πληρότητα, ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι τεχνικές εργασίες επί του συστήματος εισροών – εκροών, λόγω αλλαγής του λογισμικού συστήματος και της κονσόλας αυτού, δικαιολογούν την ύπαρξη αστοχιών και σφαλμάτων, όπως εν προκειμένω συμβαίνει με τις με αριθ. και/09-02-2021 αποδείξεις, οι οποίες εκδόθηκαν από το προηγούμενο σύστημα εισροών – εκροών, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, καθόσον, διαπιστώθηκε ότι δε διασφαλίστηκε η ακεραιότητα του περιεχομένου όχι μόνο των δύο ως άνω αποδείξεων, αλλά και της με αριθ. απόδειξης εσόδου, η οποία εκδόθηκε, στις 10-01-2021, ήτοι, ένα μήνα πριν από τη διενεργούμενη κατά την 9/2/2021 αντικατάσταση του συστήματος εισροών και εκροών.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε. » με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./18-01-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

Ποσό προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν. 4174/2013	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	10.000,00	10.000,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.