



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/10/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

3426

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Την από 21-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το ΝΟΜΟΥ, κατά της με αριθ./2022 (...../2017 elenxis) Πράξης Επιβολής Προστίμου των άρθρων 54 και 54Ε του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2022 (590/2017 elenxis) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 4-4-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου- Επεξεργασίας από το Γραφείο του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 21-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. /2022 (..... /2017 elenxis) Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού **32.500,00€**, το οποίο αναλύεται ως εξής:

A) Πρόστιμο, ποσού **30.000,00€**, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου, για το φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013. Για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013.

B) Πρόστιμο, ποσού **2.500,00€**, λόγω μη διαφύλαξης μέρους των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του με αριθ. μητρώου Φ.Η.Μ. σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. /2020 Υπεύθυνη Δήλωση της διαχειρίστριας της προσφεύγουσας εταιρείας, με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε'.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εδράζεται επί της από 4-4-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου- Επεξεργασίας από το Γραφείο Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του τμήματος Α2 της Α' υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της με αριθ. /..... /2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αρ. ΑΒΜ ΕΟΕ /2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την περίπτωση διάπραξης εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτης με υπολογιστή κατ' εξακολούθηση.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της ανωτέρω εισαγγελικής παραγγελίας διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρία, αξιοποιώντας τα δεδομένα που προέκυψαν:

α) από το ηλεκτρονικό αρχείο, που κατασχέθηκε με τις υπ' αρ. /2018 και /2018 εκθέσεις κατάσχεσης από την εταιρία μηχανοργάνωσης «.....», με ΑΦΜ

β) από τα λογιστικά βιβλία και τα ηλεκτρονικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρίας, που κατασχέθηκαν με την υπ' αρ. /2021 έκθεση κατάσχεσης.

γ) από τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας- Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών (σχετικά τα υπ' αρ. /2019 και /2019 έγγραφα).

Από την ενδελεχή επεξεργασία των προαναφερθέντων στοιχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, απομείωνε

συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ κατά το φορολογικό έτος 2017.

Συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του φορολογικού μηχανισμού για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 § 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ενώ δε διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία του ως άνω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, κατά παράβαση του άρθρου 13 § 2 του ν.4174/2013.

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

1) Άκυρη η σχετική Πράξη Επιβολής Προστίμου εκ του ισχύοντος Συντάγματος της χώρας μας, δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ το άρθρο 101 του νόμου 4714/2020 πέραν του ενός έτους δηλαδή και το έτος 2019, ενώ ούτε ο νόμος αναφέρει για αναδρομική ισχύ του άρθρου 101.

2) Μη αιτιολόγηση της χρονικής διάρκειας του ελέγχου.

3) Έλλειψη αιτιολογίας της από 4-4-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και της με αριθ./2022 (...../2017 elenxis) προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου, καθότι δεν υπάρχει ασφάλεια ως προς τον τρόπο διενέργειας πραγματογνωμοσύνης από τα όργανα της Διοίκησης, ούτε πληρούνται οι ειδικές διατάξεις του Κ.Δ.Δ., προκειμένου να υφίσταται η δυνατότητα να ασκηθούν τα προβλεπόμενα δικαιώματα από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως για παράδειγμα με τον διορισμό τεχνικού συμβούλου.

4) Οι κατασχέσεις των ηλεκτρονικών αρχείων δεν έλαβαν χώρα με την νόμιμη διαδικασία, καθότι η έκθεση κατάσχεσης δεν φέρει την υπογραφή του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να διασφαλιστεί η μη παραποίηση των κατασχεμένων στοιχείων.

5) Οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αφορούν την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, χωρίς να αποδεικνύεται ότι έχει ολοκληρωθεί ο σχετικός έλεγχος σε βάρος της και ότι έχει εκδοθεί σχετική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

.....

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

.....

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

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1.

α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 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 οποιονδήποτε 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) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.».

...

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.». Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ «Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

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

...

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

Επειδή, τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ν.4174/2013 προστέθηκαν με το άρθρο 101 «Τροποποιήσεις άρθρου 11 προσθήκη νέων άρθρων 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ» παρ.2 του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/ 31-7-2020), με την παρ.3 του οποίου ορίζεται ότι:

«3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2180/2021 Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013) Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αα

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

2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος- χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση

λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ' άρθρ. 101 ν.4714/2020).

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

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

Επειδή, οι ως άνω αναφερόμενες παραβάσεις, ήτοι: α) της παραποίησης στη λειτουργία φορολογικού μηχανισμού και των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), και β) της μη διαφύλαξης ηλεκτρονικών αρχείων (ΦΗΜ) στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκαν με την με ημερομηνία θεώρησης 4-4-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου-Επεξεργασίας από το Γραφείο του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/ 31-07-2020).

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην κρίνόμενη περίπτωση, αναφορικά με την α' παράβαση έχουν εφαρμογή οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις των περ. (α) και (β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013 καθώς και του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. (αα) του ίδιου νόμου, ενώ για την β' παράβαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ.2 περ. ε', καθότι η απώλεια των φορολογικών στοιχείων δηλώθηκε την 27-7-2020, ήτοι πριν την έκδοση της με αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

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.

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

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα

βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

...

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

...

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα».

Επειδή, η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται από την συνεργασία με τον ελεγχόμενο, τον όγκο των δεδομένων και το πλήθος των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργηθούν.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί μη αιτιολόγησης της χρονικής διάρκειας του ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Και τούτο, διότι, από καμία διάταξη δεν προκύπτει (και μάλιστα ειδικά επί ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, όπως στην υπό κρίση περίπτωση) ότι η διενέργεια ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση, εντός της οποίας εκδόθηκε η εντολή ελέγχου, είναι παράνομη, πολλώ δε μάλλον δεν προκύπτει κάτι τέτοιο από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η οποία έχει εντελώς διαφορετικό περιεχόμενο από αυτό που εν προκειμένω ισχυρίζεται ο προσφεύγων, περαιτέρω δε, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του δεύτερου προβαλλόμενου λόγου και όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1-2 και 25 παρ. 1 εδ. α' ν.4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα εταιρεία της προσβαλλόμενης πράξης, η υποχρέωση για

αναγραφή στην εντολή ελέγχου της διάρκειας του ελέγχου αφορά μόνο στον επιτόπιο έλεγχο και όχι και στο διενεργούμενο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα οποιασδήποτε ακυρότητας της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

2. ...

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης». **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει)** ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα 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 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

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/1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν.1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

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

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

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

...

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

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

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

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

...

2.19. Αξιοπιστία

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

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

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

...

Άρθρο 3.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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/νση Υπολογιστικών Υποδομών της ΓΓΠΣ και το Γραφείο Ασφαλείας της ΓΓΠΣ, καθορίζει την πρόσβαση στα δεδομένα των αναφερόμενων στην παράγραφο 10.1 πινάκων, με σκοπό την διαφύλαξη της ακεραιότητας αυτών.

Άρθρο 11

Παραβιάσεις-Παραβάσεις

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι ουδέποτε ζήτησε από την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, προμηθεύτρια του συστήματος έκδοσης των αποδείξεων να έχει

πρόσβαση σε αυτό. Περαιτέρω, διατείνεται ότι δεν αποδείχθηκε από την ελεγκτική αρχή οποιαδήποτε εμπλοκή ή ανάμειξη της στον μηχανισμό παραποίησης και απομείωσης εσόδων.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 4-4-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου- Επεξεργασίας από το Γραφείο Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του τμήματος Α2 της Α' υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε (σχετικά τα υπ' αρ./2019 και/2019 έγγραφα) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης «.....», με ΑΦΜ, παραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου Ειδικότερα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt), φορολογικού έτους 2017, για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ.2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα καταχωμένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για την προσφεύγουσα εταιρία. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την προσφεύγουσα.

Πιο συγκεκριμένα, στη στήλη «ZCALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας. Αξίζει να σημειωθεί δε ότι στα κατασχεθέντα αριθμητικά δεδομένα που αφορούν την προσφεύγουσα δεν συμπεριλαμβάνονταν οι χονδρικές πωλήσεις της, οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι ΑΛΠ που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ. εκτός ΕΑΦΔΣΣ.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στοιχειοθετεί την αποδιδόμενη παράβαση της έκδοσης παραποιημένων φορολογικών στοιχείων από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για τις ελεγχόμενες περιόδους, εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα.

Επειδή, η τυχόν νομιμότητα της πραγματογνωμοσύνης και η παροχή ή μη της δυνατότητας διορισμού τεχνικού συμβούλου εξετάζεται στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης βάσει των αρ. 159 του ν.2717/1999 και δεν αφορά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας.

Ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. [...]

...

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα

ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 4-5 της από 4-4-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου- Επεξεργασίας από το Γραφείο Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του τμήματος Α2 της Α' υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι Την 26-7-2020 συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας και εισήλθε εντός αυτής αιτούμενος:

α) Τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) που είχαν παραχθεί από τον ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου

β) Τις συγκεντρωτικές καταστάσεις αποδείξεων (Zout) που είχαν παραχθεί από τον ανωτέρω μηχανισμό το έτος και

γ) τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία του ιδίου ως άνω έτους.

Επειδή, η διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρείας, του με ΑΦΜ, σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος δήλωσε ότι:

- Δεν κατέστη δυνατό να ανευρεθούν τα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους 2017 καθώς και οι συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (Zout) του ιδίου έτους παραπέμποντας τον έλεγχο στο λογιστικό γραφείο «.....» με ΑΦΜ

- Αναφορικά με τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt), που είχαν παραχθεί από τον ανωτέρω ΦΗΜ κατά το επίμαχο φορολογικό έτος δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση, η οποία έλαβε αριθ. πρωτ./2020 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ότι: «Τα ηλεκτρονικά αρχεία (TXT) που παράγει ο ΦΗΜ με από ενάρξεώς του έως και τον Απρίλιο του 2019 και τα οποία αποθηκεύονται στον ηλεκτρονικό υπολογιστή της επιχείρησης, δεν τα έχω διαφυλάξει, λόγω βλάβης του σκληρού δίσκου του εν λόγω ηλεκτρονικού υπολογιστή, όπως αναλυτικά αναφέρεται και στο έντυπο αναφοράς στο public. Επιπλέον δεν έχω διαφυλάξει ένα μέρος των Z που παρήγαγε ο παραπάνω ΦΗΜ.»»

Επειδή, ο έλεγχος με την με αριθ./2020 έκθεση κατάσχεσης έλαβε φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου του Η/Υ της επιχείρησης με S/N το οποίο αποθηκεύτηκε σε εξωτερικό σκληρό δίσκο με S/N και έλαβε αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας (.....).

Επειδή, ο έλεγχος, την 27-7-2020, με την με αριθ./...../2020 εντολή ελέγχου, μετέβη στο λογιστικό γραφείο «.....», το οποίο ήταν αρμόδιο για την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας και με την με αριθ./2020 έκθεση κατάσχεσης, κατάσχεσε:

α) Σε έντυπη μορφή τα τηρούμενα διπλογραφικά λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, φορολογικού έτους 2017

β) Τα Ζουτ που έχουν εκδοθεί από τον ΦΗΜ για τις χρονικές περιόδους 12/5/2017 – 31/5/2017 (Ζ-20), 2/6/2017 – 31/6/2017 (Ζ-.....), 1/8/2017 (Ζ.....) και 1/9/2017 (Ζ.....)

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε, την 1-3-2021, η με αριθ./...../2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία απεστάλη με συστημένη ταχυδρομική επιστολή στην προσφεύγουσα εταιρεία με συνημμένο το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ/ 13-4-2021 έγγραφο με θέμα: «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού».

Επειδή, την 19-4-2021, η προσφεύγουσα εταιρεία με έγγραφο, το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. απέστειλε συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (Ζουτ), οι οποίες δεν είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο, κατά την 27-7-2020.

Επειδή, την 23-4-2021, τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο με την με αριθ. έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ.ΕΞ2021ΕΜΠ έγγραφο προς την Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ, προκειμένου να επιδοθεί στην διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρείας, του με ΑΦΜ

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ απέστειλε προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφό της, το αποδεικτικό επίδοσης, το οποίο φέρει την ένδειξη της θυροκόλλησης.

Επειδή, ο έλεγχος ενήργησε με βάση τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι οι κατασχέσεις των ηλεκτρονικών αρχείων δεν έλαβαν χώρα με την νόμιμη διαδικασία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΕΜΠΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αφορούν την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, χωρίς να αποδεικνύεται ότι έχει ολοκληρωθεί ο σχετικός έλεγχος σε βάρος της και ότι έχει εκδοθεί σχετική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι δεν έχει καμία αποδεικτική ισχύ έναντι των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 4-4-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου- Επεξεργασίας από το Γραφείο του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 και 54Ε του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, 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 από 21-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

- Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2022), φορ. έτους 2017

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

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

Πρόστιμο ποσού: 30.000,00€

Πρόστιμο αρθρ. 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε'

Πρόστιμο ποσού: 2.500,00€

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 32.500,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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