



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05 -12-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3836**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα την πόλη της, κατά της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΣΤ' του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 90.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση, από την προσφεύγουσα εταιρεία, φορολογικών στοιχείων από Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ο οποίος δεν λειτουργεί σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ 1220/2012 και της ΠΟΛ 1221/2012, καθώς δεν δημιουργούνται αξίες στα αρχεία e.txt και s.txt το κρινόμενο φορολογικό έτος 2021, κατά παράβασης των διατάξεων των άρθρων 3, 8 και 9 της ΠΟΛ. 1221/2012 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν και του εγγράφου με αρ. πρωτ. : ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016 του τμήματος Δ' της Δ/σης Υποστήριξης ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της ΓΓΔΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 40 του Ν. 4308/2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Σ) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ προβάλλοντας τα κάτωθι:

1. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης- άλλως ανεπαρκής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Τα πρόστιμα του άρθρου 54ΣΤ δεν επιβάλλονται, 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
3. Τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα αλλά και η Φορολογική Αρχή δεν έλαβαν καθόλου υπόψη, ούτε αξιολόγησαν, ως είχαν νομική υποχρέωση, τα πραγματικά περιστατικά, που τέθηκαν αμέσως υπόψιν τους κατά το στάδιο του επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου.

Συγκεκριμένα, α) τον υπό κρίση φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου η προσφεύγουσα εταιρεία, έχει νομίμως αποκτήσει από την επιχείρηση με την επωνυμία Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ως άνω εταιρεία προέκυψε ότι, δεν υπήρχε κανένα πρόβλημα στη συσκευή του εν λόγω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού η οποία λειτουργούσε κανονικά και σύμφωνα με τις προδιαγραφές του, καθώς και ότι παρήγαγε ορθά τα αρχεία e.txt και s.txt. Τα παραπάνω βεβαιώνονται από την ως άνω εταιρεία σε τεχνική έκθεση, αντίγραφο της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία πραγματοποίησε τον υπό κρίση έλεγχο.

Περαιτέρω, ο ως άνω φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός ελέγχθηκε και από την εταιρεία με την επωνυμίαη οποία διαθέτει την άδεια καταλληλόλητας του, από τον έλεγχο δε αυτόν προέκυψε αφενός ότι ο ως άνω φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός βρέθηκε εντός των προδιαγραφών που ορίζει η άδειά του, αφετέρου ότι τα αρχεία e.txt και s.txt που έχουν παραχθεί από αυτόν είναι ακριβή.

Δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι η μη δημιουργία αξιών στα αρχεία e.txt και s.txt κατά το χρόνο του ελέγχου οφείλεται σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας εταιρείας, ούτε δε και ότι οδήγησε σε απόκρυψη εσόδων.

4. Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση των αρχών της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές

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

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

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, με τις διατάξεις της περ. α' της παραγρ. 1 του άρθρου 54Ε του Ν. ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

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

Επειδή, τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ προστέθηκαν με το άρθρο 101 παρ.2 Ν.4714/2020, ΦΕΚ Α 148/31.7.2020, με την παρ.3γ' του οποίου ορίζεται ότι: «γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. ΚΦΔ εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου (ήτοι από 01.08.2020 και εντεύθεν)»

Επειδή, με την Ε. 2180/2021 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ δόθηκαν οι κάτωθι οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ:

Με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΥΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. α'

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Υ.Δ. Σο 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. Σο 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[...]

Β. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ. 1, περ.αβ' :

4. Σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ, όταν ο υπαίτιος της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία Φ.Η.Μ. 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 Υ.Η.Μ. επιβάλλεται σε αυτήν την επιχείρηση ή σε αυτό το πρόσωπο πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Σο πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις. Για τη σχέση του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ ως προς το άρθρο 60 ΚΦΔ βλέπε και την Ε. 2176/8.9.2021.

Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ.β' :

5. Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Για την περίπτωση αυτή ισχύουν τα ανωτέρω αναλυθέντα στις παραγράφους 1, 2 και 3 της παρούσας.

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

7. Διευκρινίζεται επιπλέον, ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλεται και στην περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Επισημαίνεται ότι, το τρίτο εδάφιο του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. είναι άνευ αντικειμένου και κατ' επέκταση δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο στις περιπτώσεις αυτές. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

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

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

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

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

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

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

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

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

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

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

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

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

[...] Άρθρο 3.

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

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

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)
- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, 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.» προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 1

Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας Φ.Η.Μ.

1.1. Συνίσταται επταμελής Επιτροπή Ελέγχου καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) (Επιτροπή) που απαρτίζεται από τρεις (3) υπαλλήλους της Γ.Γ.Δ.Ε κλάδου ΠΕ Πληροφορικής ή της Γ.Γ.Π.Σ. κλάδου ΠΕ Πληροφορικής, δύο (2) εκπροσώπους Α.Ε.Ι. (μέλη Δ.Ε.Π.)

Πληροφορικής και δύο (2) εκπροσώπους του Συνδέσμου Εισαγωγέων και Κατασκευαστών Ταμειακών Συστημάτων (Σ.Ε.Κ.Τ.). Εκ των 3 υπηρεσιακών υπαλλήλων που συμμετέχουν στην Επιτροπή, ένας είναι ο Διευθυντής της Δ.ΥΠ.ΗΔΥ. ως πρόεδρος της, και ένας ο Προϊστάμενος του Τμήματος Δ' των «Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών».

1.2. Η ως άνω Επιτροπή είναι αρμόδια για την έγκριση και χορήγηση άδειας καταλληλότητας χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις [παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 40](#) του Ν. [4308/2014](#). Η Επιτροπή εξετάζει και ολοκληρώνει τη διαδικασία χορήγησης εντός ευλόγου χρόνου άνευ υπαίτιας βραδύτητας.

1.3. Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής εμπίπτει και η ανάκληση άδειας καταλληλότητας και η απαγόρευση περαιτέρω χρήσης εγκεκριμένου τύπου Φ.Η.Μ. σε περίπτωση που εντοπιστούν προβλήματα στη λειτουργία του τύπου Φ.Η.Μ. που σχετίζονται με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του.

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.».

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.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α' - ΦΑΚΕΛΟΣ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ - ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

A.1 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ

Για να λάβει άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ., η ενδιαφερόμενη επιχείρηση υποβάλλει τα παρακάτω δικαιολογητικά.

- α) Καταστατικό της επιχείρησης που αιτείται την άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ.,
- β) Σύμβαση της επιχείρησης με τον κατασκευαστικό οίκο, εγχώριο ή αλλοδαπής (επικυρωμένο αντίγραφο και επίσημη μετάφραση),
- γ) Αρχείο με το Δίκτυο πιστοποιημένων και εξουσιοδοτημένων τεχνικών,
- δ) Δήλωση για δετή εγγύηση από την διάθεση κάθε Φ.Η.Μ. (επάρκεια ανταλλακτικών),

ε) Συνοπτική αναφορά των χαρακτηριστικών του Φ.Η.Μ., στ) Αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας,

ζ) Βεβαίωση μη οφειλής εισφορών ΙΚΑ ή άλλου ταμείου,

η) Πιστοποιητικό περί μη κατάθεσης αίτησης πτώχευσης,

θ) Πιστοποιητικό περί μη πτώχευσης,

ι) Πιστοποιητικό περί μη θέσης σε εκκαθάριση.

A.2 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

Τα ανωτέρω δικαιολογητικά υποβάλλονται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.[...]

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016/19-02-2016 έγγραφο της της ΓΔΗΛΕΔ της ΑΑΔΕ με θέμα: «Ρυθμίσεις των αρχείων e.txt στις ΕΑΦΔΣΣ» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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».

1. Όλες οι ΕΑΦΔΣΣ που έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) (αριθμοί έγκρισης άνω του 501), οφείλουν κατά την λειτουργία τους να δημιουργούν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των ΕΑΦΔΣΣ δεν είναι σύννομη.

2. Όλες οι ΕΑΦΔΣΣ που έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1135/26.10.2005](#) (αριθμοί έγκρισης κάτω του 502), οφείλουν με βάση τις διατάξεις της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#), να παράγουν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των ΕΑΦΔΣΣ δεν είναι σύννομη.

3. Συμπερασματικά, σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται η εγκατάσταση ή λειτουργία λογισμικών υποστήριξης (drivers) ΕΑΦΔΣΣ που δεν ανταποκρίνονται είτε στις τεχνικές προδιαγραφές της [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#), εφόσον πρόκειται για ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό έγκρισης άνω του 501, είτε στις τεχνικές προδιαγραφές της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#), εφόσον πρόκειται για ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό έγκρισης κάτω του 502.

4. Επισημαίνεται ότι με βάση τις διατάξεις της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#), οι ΕΑΦΔΣΣ με άδεια έγκρισης κάτω του 502, οφείλουν να λειτουργούν με αναβαθμισμένα λογισμικά υποστήριξης (drivers), που έχουν ελεγχθεί και εγκριθεί από την Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας ΦΗΜ.

5. Οι ρυθμίσεις των λογισμικών υποστήριξης (drivers) των ΕΑΦΔΣΣ για την ορθή δημιουργία των e.txt αρχείων, αποσκοπούν στην διευκόλυνση των επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων, αφού έτσι παρέχεται η δυνατότητα παραγωγής αναφορών με ποσά, από τους drivers των ΕΑΦΔΣΣ, όπως ορίζεται στο άρθρο 1.2.10. του κεφ. 3 της [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) και στο όμοιο άρθρο 3.10 της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#): «Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.»

6. Προκειμένου να γίνουν οι ρυθμίσεις του λογισμικού υποστήριξης των ΕΑΦΔΣΣ σωστά, θεωρούμε ότι ο ασφαλέστερος τρόπος είναι η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά, να εκτυπώνει στο παραστατικό τα δεδομένα των πρώτων 22 πεδίων του αρχείου e.txt χωρισμένα με semicolon, όπως ακριβώς περιγράφονται στον πίνακα Β της [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#). Διευκρινίζεται ότι τα πεδία

3,5,6,7,8 μπορεί να είναι κενά, καθώς αυτά δημιουργούνται σε κάθε περίπτωση από το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ.

7. Για την επιβεβαίωση της σωστής ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, ο εγκαταστάτης/τεχνικός πρέπει να εισάγει το AES key στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και να κάνει μια δοκιμαστική αποστολή δεδομένων στο esend. Στη συνέχεια, ο κάτοχος της ΕΑΦΔΣΣ, μπορεί να διαπιστώσει την ορθότητα των αρχείων και την επιτυχή αποστολή τους στο esend.[...]

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/13-06-2019 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων και της ΓΔΗΛΕΔ της ΑΑΔΕ με θέμα: «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόσληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» δόθηκαν οι εξής οδηγίες:

«VII. Έλεγχος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

7.1 Σε περιπτώσεις που τα μέλη του συνεργείου εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση φορολογούμενου και προβαίνουν σε έλεγχο έκδοσης των σχετικών παραστατικών λιανικών συναλλαγών από ΦΗΜ (π.χ. επιχειρήσεις εστίασης και αναψυχής, κ.λπ.), θα διενεργούν έλεγχο για τη νόμιμη κατοχή και δήλωση των ΦΗΜ μέσω της ειδικής εφαρμογής που παρέχεται για το σκοπό αυτό στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www1.gsis.gr/tameiakes/>, ή αν αυτό δεν είναι εφικτό, με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο τρόπο (επικοινωνία με υπηρεσία κ.λπ.), προκειμένου να ελέγχεται το πλήθος και η νόμιμη λειτουργία των ΦΗΜ.

7.2 [...]

VIII. Έλεγχος ειδικών φορολογικών μηχανισμών - Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ).

Όπως έχει γίνει δεκτό, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής πώλησης με την χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2012 και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού να εκδίδουν μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών (σχετ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ2015/26.10.2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων).

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ιδίου άρθρου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2012, στην τελική φορολογική απόδειξη που εκδίδεται από φορολογική ταμειακή μηχανή με πρόγραμμα εστιατορίου θα πρέπει να αναγράφεται και ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι. Σε ότι αφορά την δημιουργία του (e.txt) αρχείου, όλες οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. που έχουν λάβει άδεια καταλληλότητας, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1220/2012 (αριθμοί άδειας καταλληλότητας μεγαλύτεροι ή ίσοι του 502), οφείλουν κατά την λειτουργία τους να δημιουργούν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Στις περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεν είναι σύμφωνη με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ. 1220/2012.

Όλες οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. που έχουν λάβει άδεια καταλληλότητας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1135/2005 (αριθμοί άδειας καταλληλότητας μικρότεροι του 502) οφείλουν βάση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1221/2012, να παράγουν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεν είναι σύμφωνη με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ. 1221/2012. Επιπρόσθετα, από τα λογισμικά υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., δίνεται η δυνατότητα παραγωγής αναφορών με ποσά. Για τον λόγο αυτό, κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ έως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, δίνεται η δυνατότητα να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ όσο και αυτά

για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ, με δυνατότητα 19 εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο ώστε να διευκολυνθεί ο φορολογικός έλεγχος.

Για τον έλεγχο των ειδικών φορολογικών μηχανισμών - Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), δόθηκαν αρχικά οδηγίες με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ2015/30.7.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, με θέμα «Διαδικασία Ελέγχου ΕΑΦΔΣΣ». Περαιτέρω για τον εντοπισμό παράνομου λογισμικού ή συστηματικής παράκαμψης της ΕΑΦΔΣΣ, σας παραθέτουμε ενδεικτικές οδηγίες για την υποβοήθηση του ελεγκτικού έργου.

1. Οι ελεγκτές συστήνεται να συλλέξουν, από την στοχευμένη για έλεγχο οντότητα κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο Ι1.4 της παρούσας, σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή και δελτία παραγγελιών με σήμανση, πολλές ημέρες πριν τη διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης. Οι έλεγχοι αυτοί για τη συλλογή των παραστατικών καλό είναι να εστιάστούν σε ημέρες με μεγάλη κίνηση για την ελεγχόμενη οντότητα (Σάββατο, Κυριακή ή αργίες) και οι αποδείξεις ή παραγγελίες που θα συλλέξουν οι ελεγκτές πρέπει να αφορούν σε τουλάχιστον 3 ίδια είδη.

2. Κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου, πρέπει να ζητήσουν από τον επιτηδευματία να τους υποδείξει τον ηλεκτρονικό φάκελο (directory), όπου δημιουργούνται και φυλάσσονται τα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ.

3. Οι ελεγκτές πρέπει να διαπιστώσουν αν για κάθε παραστατικό δημιουργείται τριάδα αρχείων a.txt, b.txt, e.txt ή αντιθέτως δυάδα αρχείων a.txt, b.txt. Εφόσον η ΕΑΦΔΣΣ δεν δημιουργεί αρχεία e.txt, δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1221/2012.

4. Οι ελεγκτές ανοίγουν με notepad ένα τυχαίο αρχείο a.txt. Αν δεν είναι στα ελληνικά ELOT928, η ΕΑΦΔΣΣ δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1221/2012.

5. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αντιπαραβάλλουν τα ποσά του αρχείου a.txt που άνοιξαν, με τα αντίστοιχα ποσά του αντίστοιχου αρχείου e.txt. Τα ποσά πρέπει να ταυτίζονται (με την εξαίρεση των αντιτύπων παραστατικών). Σε διαφορετική περίπτωση (π.χ. αν το e.txt έχει μόνο μηδενικά ποσά), η ΕΑΦΔΣΣ δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1221/2012.

6. Οι ελεγκτές στη συνέχεια μετατρέπουν ένα αρχείο s.txt σε xls αρχείο και συγκρίνουν τα ποσά με αυτά των αντίστοιχων αναφορών της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης. Αν τα ποσά δεν ταυτίζονται, υπάρχει υποψία παράκαμψης της ΕΑΦΔΣΣ και έκδοσης μη σημασμένων αποδείξεων λιανικής (παράβαση μη έκδοσης νομίμων αποδείξεων). 20

7. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αντιγράφουν το σύνολο ή τμήμα των αρχείων που παρήγαγε η ΕΑΦΔΣΣ σε USB flash.

8. Στη συνέχεια αφήνουν στην ελεγχόμενη οντότητα, πρόσκληση για προσκόμιση ενός CD ή DVD (τεχνολογίας μιας εγγραφής μόνο), με όλα τα αρχεία που δημιούργησε η ΕΑΦΔΣΣ, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (από... έως...). Στο CD ή DVD ο φορολογούμενος αναγράφει με ανεξίτηλο μαρκαδόρο τον ΑΦΜ της οντότητας, τον Αριθμό Μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ, ημερομηνία και υπογραφή.

9. Μετά την παραλαβή του ανωτέρω CD, οι ελεγκτές αντιπαραβάλλουν τα αρχεία που περιέχονται στο CD με τις αποδείξεις που συνελέγησαν κατά το πρώτο βήμα. Αντιπαραβάλλουν επίσης τα αρχεία του CD με τα όμοια αρχεία του έλαβε κατά τον προληπτικό έλεγχο στο USB flash (στο βήμα 7). Με αυτό τον τρόπο υπάρχει πιθανότητα να διαπιστωθεί εκ των υστέρων παραποίηση ή και διαγραφή αρχείων.

10. Αν πρόκειται για εστιατόριο, οι ελεγκτές διαπιστώνουν από τα αρχεία a.txt του CD, αν για κάθε δελτίο παραγγελίας εκδόθηκε απόδειξη. Ελέγχουν επίσης αν τα αναφερόμενα στις αποδείξεις δελτία παραγγελίας, έλαβαν σήμανση, καθώς υπάρχει περίπτωση αναφοράς σε νόμιμη απόδειξη, δελτίων

παραγγελίας που ουδέποτε έλαβαν σήμανση. Σε διαφορετική περίπτωση πρόκειται για παράβαση μη έκδοσης φορολογικών αρχείων (στοιχείων).

11. Στην περίπτωση κατά την οποία η οντότητα αδυνατεί να επιδείξει το φάκελο με τα δημιουργούμενα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt (έλεγχος κατά της νυχτερινές ώρες, ελλιπείς γνώσεις, απουσία τεχνικού κ.λ.π) παραλείπονται τα βήματα 2, 3, 4, 5, 6, 7 και από αυτά, τα βήματα 3, 4, 5, 6 εκτελούνται από τον ελεγκτή μετά την προσκόμιση του CD ή DVD (βήμα 8). **Επισημαίνουμε** ότι στο δελτίο ημερήσιας κίνησης Z που εκδίδεται από φορολογικούς μηχανισμούς σήμανσης ΕΑΦΔΣΣ, δεν περιέχεται καμία αναφορά σε αξίες, παρά μόνο συγκεντρωτικά στοιχεία πλήθους σημασμένων στοιχείων και μια ΠΑΗΨ, η οποία προκύπτει από τις ΠΑΗΨ όλων των αρχείων b.txt και του προηγούμενου Z. Ταυτόχρονα με την έκδοση της αναφοράς Z, με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές των ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012, παράγεται ένα μοναδικό αρχείο s.txt που είναι semicolon delimited και περιέχει ποσά κατά κατηγορία ΦΠΑ για κάθε εκδοθέν παραστατικό, σύμφωνα με τον πίνακα Γ των ως άνω Αποφάσεων. Το αρχείο αυτό αποτελείται από όλα τα αρχεία e.txt και εύκολα μετατρέπεται σε αρχείο excel, προκειμένου να αθροίζονται τα ποσά κατά κατηγορία ΦΠΑ, δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο αναφορά με ποσά του κάθε φορολογικού στοιχείου καθώς και με τα σύνολα αυτών.

Σημειώνουμε επίσης ότι τα δεδομένα των παραστατικών που αποθηκεύονται στην βάση δεδομένων της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης δεν έχουν καμία τεκμηρίωση και διασφάλιση για την εγκυρότητα και την ορθότητα τους, σε αντίθεση με τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, 21 s.txt που παράγονται από τον driver της ΕΑΦΔΣΣ και τα οποία μέσω του αλγορίθμου SHA-1 «κλειδώνουν» το ένα στο άλλο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εγγραφές στα βιβλία πρέπει να βασίζονται στο αρχείο s.txt και όχι στα δεδομένα της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης της οντότητας.

Ως εκ τούτου αν κατά τον έλεγχο προκύψει ότι οι εγγραφές στα βιβλία της οντότητας διενεργούνται βάσει των ημερήσιων αναφορών που παράγονται από τις εφαρμογές εμπορικής διαχείρισης και όχι από τα δεδομένα του αρχείου s.txt, διενεργείται δειγματοληπτικά (βήμα 6 ως ανωτέρω), αντιπαραβολή των δεδομένων του αρχείου s.txt με τα αντίστοιχα δεδομένα που δίνουν οι αναφορές της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης. Σε περίπτωση που τα ποσά δεν ταυτίζονται, ακολουθούνται τα ανωτέρω βήματα 7 έως 10.»

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Ε 1019520 ΕΞ 2022/09-03-2022 έγγραφο της Γ.ΔΗΛΕΔ διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία ΕΑΦΔΣΣ θα πρέπει να ισχύει κάτι από τα παρακάτω:

- Παραβίαση της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας και παρέμβαση στο υλικό της ΕΑΦΔΣΣ (Hardware).
- Τροποποίηση του λογισμικού υποστήριξης (driver) που βρίσκεται εγκατεστημένο στον ηλεκτρονικό υπολογιστή και είναι υπεύθυνο για την επικοινωνία ΕΑΦΔΣΣ με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή.
- Παραβίαση της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας και παρέμβαση στο μικροκώδικα (firmware) του ΦΗΜ που βρίσκεται εσωτερικά της ΕΑΦΔΣΣ.

Για να διαπιστωθεί η παραβίαση ενός ΦΗΜ θα πρέπει να γίνει σύγκριση στο Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο όλων των τμημάτων του ΦΗΜ (στην περίπτωση ΕΑΦΔΣΣ είναι το φυσικό μέρος του ΦΗΜ και ο οδηγός υποστήριξης - driver που είναι εγκατεστημένος στον ηλεκτρονικό υπολογιστή) με το αρχικά ελεγχθέν δείγμα ΦΗΜ της συγκεκριμένης έγκρισης το οποίο φυλάσσεται σφραγισμένο με βουλοκέρι για αυτό τον σκοπό.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον έλεγχο που διενήργησε τηνη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν έκδοσης της με αριθ.εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ξενοδοχείου, εξέδιδε φορολογικά στοιχεία λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό και συγκεκριμένα τον **ΦΗΜ με αριθμό μητρώου**ο οποίος δεν λειτουργούσε σύμφωνα με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Συγκεκριμένα, στο Κεφάλαιο « ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρεται ότι:

«[...] Την προαναφερόμενη ημέρα και ώρα διενεργούντες (.....ώρα 19:45) διενεργούντες έλεγχο σε πάσης φύσεως επιχειρήσεις στην νήσο ύστερα από την υπ' αριθμ.χειρόγραφη εντολή η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ.elenxis του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από τον **ΦΗΜ με αριθμό μητρώου**ο οποίος δημιουργούσε αξίες στα αρχεία e.txt, s.txt κ.λ.π. όπως περιγράφεται στις ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών **ΦΗΜ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,8 και 9 της ΠΟΛ 1221/2012 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν και του εγγράφου με αρ. πρωτ. : ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016 του τμήματος Δ' της Δ/νσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της ΓΓΔΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 40 του Ν. 4308/2014. Η διαπιστωθείσα παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 σφ παραγρ. β' του ΚΦΔ όπως ισχύουν.

Συνέπεια των ανωτέρω, συντάχθηκε αρχικά το με υπ. αριθμ.(Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου) – Κλήση προς Ακρόαση [...] Αν και παρήλθε το χρονικό διάστημα των είκοσι ημερών, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ .

Επειδή, όπως προκύπτει από το σώμα της προσβαλλόμενη πράξης προστίμου, για την επίμαχη παράβαση της έκδοσης, από την προσφεύγουσα εταιρεία, φορολογικών στοιχείων από **Φ.Η.Μ.** με αριθμό μητρώου, ο οποίος δεν λειτουργεί σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές και συγκεκριμένα δεν δημιουργεί αξίες e.txt και s.txt κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8 και 9 της ΠΟΛ. 1221/2012 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν και του εγγράφου με αρ. πρωτ. : ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016 του τμήματος Δ' της Δ/νσης Υποστήριξης ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της ΓΓΔΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 40 του Ν. 4308/2014, επιβλήθηκαν από την φορολογική αρχή οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ .

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περιπτ. β) της παραγρ. 1 του άρθρου 54 στ' του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία «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.» ισχυριζόμενη ότι, τα πρόστιμα του άρθρου 54ΣΤ δεν επιβάλλονται, 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. Συνεπώς η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο υπό κρίση έλεγχος είναι πλημμελής και η προσβαλλόμενη πράξη παράνομη και άκυρη διότι έχει ανύπαρκτη αιτιολογία κατά παράβαση των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου. Επίσης η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει παντελώς καταχρηστική και προσκρούει σε κάθε έννοια χρηστής διοίκησης διότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι παραβίασαν ή παραποίησαν το φορολογικό μηχανισμό ή επηρέασαν την αυθεντικότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων καθώς τα ελλείποντα στοιχεία ενσωματώνονταν στο ημερήσιο ισοζύγιο εσόδων και καταχωρίζονταν στα λογιστικά βιβλία του ξενοδοχείου.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τό.....ν 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 ΚΦΔ 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου (Κεφ. « ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ» σελ. 2) προκύπτει ότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε την παράβαση

της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ περί έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Επειδή, ωστόσο, από την ίδια έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις και δεν απέδειξε εάν επηρεάστηκε η *αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων εσόδου από τον υπό κρίση Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου*, ώστε να κρίνει εάν εφαρμογή η όχι το δεύτερο εδάφιο της περιπτ β' της παραγρ1 του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ, με το οποίο προβλέπεται ότι το υπό κρίση πρόστιμο **δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εν λόγω στοιχείων , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.**

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, πραγματικών περιστατικών και ως άνω διαπιστώσεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο υπό κρίση έλεγχος είναι νομικώς πλημμελής και η προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013 γίνεται δεκτός και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την ακύρωση της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ΣΤ παραγρ. 1 περιπτ. β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, για τυπικούς λόγους.

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

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

Φορολογικό έτος 2021

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ Ν. 4174/2013: ποσού:

(αριθμ. πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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