



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1673

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.

δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή: α) της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα «..... (.....), διεύθυνση έδρας:, Τ.Κ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙ, η οποία διέκοψε τις εργασίες της την 21/11/2018, β) του, κατοίκου Αττικής, Λεωφόρος, αριθμός, με ΑΦΜ, πρώην ομόρρυθμου εταίρου της (ήδη λυθείσας) εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», ενεργώντας ατομικά, κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		02/05/2023	Εισόδημα	01/01/2017-31/12/2017	32.662,85 €
3		02/05/2023	Φ.Π.Α.	01/01/2017-31/12/2017	27.031,32 €

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 28/04/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου ποσού 21.775,23 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.887,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 32.662,85 ευρώ.

-Με τη με αριθμό/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου ποσού 18.020,88 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.010,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.031,32 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, εκδόθηκαν συνεπεία των από 28/04/2023 εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της υπ' αριθμ./07-02-2023 εντολής του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσαν οι από 04/04/2022 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες διαβιβάσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περιστερίου με τα υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου: ΕΞ 2022 και ΕΞ 2022 Δελτία Πληροφοριών.

Σύμφωνα με τις ως άνω πληροφοριακές εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε, από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ηλεκτρονικού αρχείου σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε., ότι η επιχείρηση «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, με τη

χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» (προμηθευτής φορολογικού μηχανισμού της επιχείρησης και εταιρεία μηχανοργάνωσης), απομείωνε συστηματικά, για φορολογικούς σκοπούς, τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ στο φορολογικό έτος 2017, με συνέπεια την ανακριβή υποβολή των δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ως άνω περιόδου.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τις πληροφοριακές εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

«...III. ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 10-6-2018 συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε επιχείρηση εστίασης. Κατά τον έλεγχο αυτό λήφθηκαν ενδεικτικές αποδείξεις λιανικών πωλήσεων οι οποίες εκδόθηκαν από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Στην συνέχεια επιδόθηκε η υπ. αριθ./10-6-2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ άλλων τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων που προσκομίστηκαν και των ληφθέντων αποδείξεων την στιγμή του ελέγχου προέκυψαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η διαπίστωση του ελέγχου ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέχθησαν, παρότι πρόέκυψαν οι παραπάνω διαφορές, ήταν ακριβώς η ίδια στο παραστατικό του ελέγχου και στο ηλεκτρονικό αρχείο b.txt. Από το γεγονός αυτό δημιουργήθηκαν σαφείς ενδείξεις ότι υπήρξε παρέμβαση στα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Στις 16/7/2018 με αφορμή τα αποτελέσματα του ανωτέρου ελέγχου συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την/2018 Εντολή Ελέγχου, μετέβη στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ. αριθμό/16-07-2018 Έκθεσης Κατάσχεσης (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) ...

Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της ανωτέρω επιχείρησης είναι η εταιρεία μηχανοργάνωσης «....., - ΑΦΜ». Σημειώνεται ότι η ανωτέρω εταιρεία είναι και η προμηθευτής του φορολογικού μηχανισμού του ελεγχόμενου ΑΦΜ:

IV. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις 17-7-2018 με την υπ. αριθ./2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην εν λόγω εταιρεία μηχανοργάνωσης...

κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία τα οποία αποθηκεύθηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο (usb). Ανάμεσα στα άλλα κατασχέθηκαν:...

Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξεις και και επί της διαφοράς τους υπολογίζονταν ένα ποσοστό για το οποίο συχνά υπήρχαν σχόλια είσπραξης του (τμηματικές καταβολές) από την εταιρεία μηχανοργάνωσης Στο σύνολο των περιπτώσεων αυτών η ένδειξη αφορούσε ένα νούμερο μικρότερο από αυτό του και κάθε φορά οι ενδείξεις αυτές αναφέρονταν σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Να σημειωθεί ότι η ένδειξηεκτός της χρονικής περιόδου, σε αρκετές περιπτώσεις χαρακτηρίζονταν και από μια αύξουσα αρίθμηση που παρέπεμπε σε αρίθμηση Ζ. Η παραπάνω έρευνα οδήγησε στην υπόνοια ότι η ένδειξη αφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξη τις πωλήσεις κατά ένα ποσοστό μειωμένες...

Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης «.....» από τον πρώτο έλεγχο στις 17/7/2018, σε συνδυασμό με τα δεδομένα από το υποσύστημα Elenxis και Taxis της Υπηρεσίας μας, ταυτοποιήθηκαν τα

στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκε αρχείο που έφερε τον τίτλο «.....» το οποίο κατόπιν επεξεργασίας που περιγράφεται κατωτέρω, οδήγησε στη διαπίστωση ότι αφορά την επιχείρηση «..... ΕΕ» ΑΦΜ:

...Με αφορμή τα ανωτέρω στοιχεία και λόγω της από 22/11/2018 διακοπή της επιχείρησης στις 02/07/2020, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του διαχειριστή και μέλους της υπό διακοπή «..... ΕΕ» ΑΦΜ, ΑΦΜ επί της οδού στις, προκειμένου να επιδώσει την υπ'αρ. /02-07-2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στοιχείων...

Στις 14/07/2020 ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, μέσω του λογιστή του, ανταποκρίθηκε στην υπ'αρ. /2-7-2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στοιχείων προσκομίζοντας στην Υπηρεσία μας με το υπ'αρ. /15-7-2020 έγγραφο, μέρος των ζητούμενων και συγκεκριμένα: Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων (συνοπτική κατάσταση) χρήσεως 2017 και Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε ότι: « Ο Ηλεκτρονικός Υπολογιστής που ήταν συνδεδεμένος με τον Φορολογικό Μηχανισμό με αριθμό του οποίου τα ηλεκτρονικά αρχεία μας ζητήσατε μεταφέρθηκε σε αποθήκη μας. Ύστερα από έλεγχο που πραγματοποιήσαμε ο υπολογιστής αυτός δεν βρέθηκε στο χώρο φύλαξης που είχε μεταφερθεί».

Στις 14/10/2020 ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, μέσω του λογιστή του, ανταποκρίθηκε εκ νέου στην υπ'αρ. /2-7-2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στοιχείων προσκομίζοντας στην Υπηρεσία μας: i) Συγκεντρωτική κατάσταση αποδείξεων (.....) από αριθμό έωςκαι ii) Ανάλυση των παραπάνω Ζουτ σε κατάσταση με αρίθμηση του ελέγχου 1 έως και 7. Για τα παραπάνω εκδόθηκε η υπ'αρ. /14-10- 2020 Έκθεση Κατάσχεσης καθώς και το υπ'αρ. /14-10-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου...

Υ.ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΥΝΗΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ-

.....
Στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντων υπ' αριθ. /17-7-2018, /31-7- 2018 /16-07-2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης, εστάλησαν στην - ΤΜΗΜΑ Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου, u.s.b. που κατασχέθηκε από την με την υπ' αριθ. /17-7- 2018 Έκθεσης Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθ. /31-7-2018 έκθεσης κατάσχεσης από την Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την υπηρεσία μας προς την ΕΛΑΣ για τα κατασχεθέντα στοιχεία της /16-07- 2018 έκθεσης κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις 16-07-2018 (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) προκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα με την ονομασία "....." για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία -προγράμματα με στόχο την μείωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Στις 19/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου /..... /3-β έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

...Εντοπίστηκε φάκελος με ονομασία «.....» και μεταξύ των αρχείων του φακέλου ανευρέθηκαν τρία (3) εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες «.....», «.....» και «.....».

Το πρόγραμμα «.....» συνοπτικά προσπελαύνει τα φορολογικά παραστατικά της ημέρας - που προηγουμένως έχουν προκύψει από το σύστημα παραγγελιοληψίας- και αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων

«.....». Αφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του ημερήσιου αριθμού Z.

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

Το πρόγραμμα «.....» κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο «.....» τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολο τους όλες τις τιμές των εγγραφών Z, είτε μία-μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).

Συνδυάζοντας τη λειτουργικότητα των προγραμμάτων «.....» και «.....», φέρεται ότι, μεταξύ άλλων, δίνεται η δυνατότητα, σε χρήστη που γνωρίζει τους κωδικούς πρόσβασης (κωδικοί που παραπέμπουν στην εταιρεία) που κατά σημεία απαιτούνται:

α) να μεταφορτώσει τα οικονομικά δεδομένα των φορολογικών παραστατικών που έχουν σημανθεί μέσω του συστήματος παραγγελιοληψίας σε τοπικό αρχείο βάσης δεδομένων τύπου «.....», μέσω του προγράμματος «.....»,

β) να τροποποιήσει τις τιμές των ημερήσιων εγγραφών Z (καθαρά/μικτά κέρδη ημέρας κ.τ.λ.) και να αποθηκεύσει τις αλλαγές, μέσω του προγράμματος «.....», σε τοπικό αρχείο βάσης δεδομένων τύπου «.....» και

γ) να προβάλει ή και να τυπώσει τα τροποποιημένα Z, μέσω του προγράμματος «.....»...

Στις 23/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/21/6057-α' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ' αρ. /17-7-2018 Έκθεσης Κατάσχεσης, μέρος των οποίων το αρχείο excel με την ονομασία «.....» που αποτελεί και το αντικείμενο της επεξεργασίας που αναφέρεται κατωτέρω.

VII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΕΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΥΠ.ΑΡ. /17-7-2018, ΚΑΙ /14-10-2020 ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ

Με την υπ' αριθ. /17-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων αρχείο που έφερε τον τίτλο «..... ».

1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΤΕΣΧΕΜΕΝΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ

Το αρχείο excel με την ονομασία «.....» αποτελείται από (3) φύλλα.

1ο φύλλο με την ονομασία «Φύλλο 1»: περιλαμβάνει πληροφορίες εγκατάστασης και κόστους εξοπλισμού μηχανοργάνωσης, με αναγραφόμενα διάφορα ποσά, συνολικής αξίας 1949 ευρώ. Παρακάτω ακολουθούν ποσά και δίπλα σε αυτά σημειώσεις είσπραξης των ποσών αυτών, ημερομηνιών και προσώπων, όπως: «ΠΙΣΤΩΣΗ 8-1-2018».

Στην συνέχεια του φύλλου αναφέρονται ημερομηνίες όπως «..... 23-6—30-4» και στη συνέχεια αναγράφονται οι σημειώσεις με τις ενδείξεις, , με ποσά και ημερομηνίες δίπλα στις ενδείξεις αυτές. Πραγματοποιείται δηλαδή η αφαίρεση (.....) η οποία καταλήγει σε ποσό επί του οποίου υπολογίζεται ποσό βάσει ποσοστού. Ο υπολογισμός αυτός παραπέμπει ευθέως στον προσδιορισμό της αμοιβής του μηχανογράφου βάσει ποσοστού για την υπηρεσία απομείωσης των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων την οποία κατονομάζει ως «PLAN» Παρατίθεται κατωτέρω εικόνα από το φύλλο 1 του κατασχεμένου αρχείου:...

2ο και 3ο φύλλο: κενά

1.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Πέραν των ευρημάτων της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. για ης δυνατότητες που βρέθηκαν στην επιχείρηση της μηχανογράφησης, πρωταρχικός στόχος του ελέγχου ήταν ο έλεγχος του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται στα κατασχεμένα αρχεία. Από τον τίτλο των στηλών στα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία προκύπτει ευθέως η έννοια των αριθμητικών δεδομένων που ακολουθούν στις στήλες αυτές :

Στο κελί με τίτλο αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών με τα βιβλία (βλέπε επισυναπτόμενο αρχείο «.....xls»).

Οι ημερομηνίες που αναφέρονται στο ηλεκτρονικό αρχείο δεν συμπίπτουν με τις γνωστές φορολογικές περιόδους των δηλώσεων Φ.Π.Α. η φόρου εισοδήματος. Από τον έλεγχο των βιβλίων των αντίστοιχων ημερομηνιών διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού, άρα αφορούν τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της επιχείρησης «..... ΕΕ» ΑΦΜ Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

1.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Στην στήλη με τίτλο αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης διότι εκτός των άλλων λόγων που αναφέρουμε παρακάτω στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΔΕΕ (σελ 10) όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή, χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (πχ επιχειρηματίες) όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.».

...

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

...

1.3 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν όλων των παραπάνω ευρημάτων από τον έλεγχο υπολογίζονται οι φορολογητέες διαφορές ως εξής:

Στο αρχείο επεξεργασίας που καταρτίστηκε από τον έλεγχο προκύπτει η συμφωνία των βιβλίων με τα ποσά των κελιών με σύντομη αιτιολόγηση για τις τυχόν αμελητέες αποκλίσεις.

2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

1	2	3	4
ΕΤΟΣ		ΒΙΒΛΙΑ (καταχωρημένα έσοδα λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (.....- ΒΙΒΛΙΑ)
2017	183.693,00	108.606,00	75.087,00
ΣΥΝΟΛΑ	183.693,00	108.606,00	75.087,00

VIII- ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από την ύπαρξη και επεξεργασία του κατασχεθέντος ηλεκτρονικού αρχείου σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. διαπιστώθηκε ότι επιχείρηση «..... ΕΕ» ΑΦΜ:, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....», απομείωνε συστηματικά, για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από

ΕΑΦΔΣΣ στο φορολογικό έτος 2017, με συνέπεια την ανακριβή υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ως άνω περιόδου. Το αποτέλεσμα των ενεργειών αυτών είχε ως συνέπεια την βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου από απώλεια εσόδων ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ/(ΖΗΜΙΑ)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΔΙΑΦΥΓΩΝ ΦΟΡΟΣ
2017	- 3.131,91€	75.087,00€	78.218,91€	22-45%	27.290,26€
	ΣΥΝΟΛΟ	75.087,00€	78.218,91€		27.290,26€

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η υπ' αριθ./19-04-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, ενώ ακολούθως μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Περιστερίου στο 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συνεπώς εκδόθηκε εκ νέου η με αριθμό/07-02-2023 εντολή ελέγχου.

Ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ./03/04/2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), κα των αντίστοιχων πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., που κοινοποιήθηκαν νομίμως, σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 5 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 05/04/2023, μέσω της εφαρμογής e-Κοινοποίηση, με τα εξής στοιχεία ανάρτησης: αριθμός καταχώρησης:, ημερομηνία αποστολής e-mail: 04/04/2023 και ημερομηνία ανάγνωσης της ανάρτησης στο taxinet: 05/04/2023.

Αν και παρήλθε το προβλεπόμενο διάστημα των 20 ημερών, ουδέποτε η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου και ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σημείωμα προσκομίζοντας τυχόν αποδεικτικά στοιχεία.

Κατ' ακολουθίαν συντάχθηκαν οι από 28/04/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες απεστάλησαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 03/05/2023 μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση και αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Ακυρότητα διοικητικής πράξης προσδιορισμού φόρου λόγω ελλιπούς αιτιολόγησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου και συγκεκριμένα:**

«...Εν προκειμένω, τόσο η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος όσο και η Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, λαμβάνοντας υπόψη γενικότερα δεδομένα, που αφορούν άλλες επιχειρήσεις, με εντελώς διαφορετικό αντικείμενο από το δικό μας, και χωρίς να μας ζητήσει ειδικότερες εξηγήσεις, χωρίς καμία εξειδίκευση και συγκεκριμένη αιτιολόγηση, προχώρησε στην επιβολή των διαφορών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., ...

Πέραν τούτου, οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου στηρίζονται εξ ολοκλήρου στην από 04/04/2022 θεωρημένη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου που αφορά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Η εν λόγω όμως Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου λαμβάνει υπόψη κάποιες σημειώσεις που κατάσχεσε από τον διαχειριστή της εταιρείας PORTABLE, τις οποίες ερμηνεύει εντελώς αυθαίρετα, και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία μας επενέβαινε στον φορολογικό μηχανισμό προκειμένου να παραποιήσει τις λιανικές πωλήσεις της...»

- **Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης και συγκεκριμένα:**

«...Επομένως και σύμφωνα με τα ανωτέρω η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως της παράβασης στην οποία φέρεται να έχει υποπέσει η επιχείρησή μας. Ο ελεγχόμενος οφείλει κατ' αρχήν να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης. Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή μας ζήτησε επαρκείς εξηγήσεις χωρίς όμως να έχει προβεί η ίδια στην απαραίτητη και επαρκή ελεγκτική επεξεργασία καθώς η ίδια η φορολογική αρχή υποχρεούται να αποδείξει όπως προαναφέρθηκε την παράβαση των νομοθετικών διατάξεων...».

- **Λόγοι ουσίας και συγκεκριμένα:**

«... όπως σαφέστατα προκύπτει από τα έγγραφα που επικαλούμαστε και προσκομίζουμε τα οποία άλλωστε έχουμε παραδώσει και στις ελεγκτικές αρχές και τα έχουν κατάσχει (Εκτυπώσεις Φορολογικού Μηχανισμού - Καταχωρημένα Έσοδα Λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ- Αντίγραφα Βιβλίων Εσόδων Εξόδων), τα καταχωρημένα έσοδα Λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ για το χρονικό διάστημα 23-06-2017 έως 30-09-2017 ανέρχονταν σε 146.905€ το οποίο δεν έχει καμία απολύτως σχέση με τα ανωτέρω νούμερα...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«...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»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 πράξης και τον προσδιορισμό 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., 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, με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (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 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

γ) 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 (Ε.Λ.Π.) 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.1220/13-12-2012 (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 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 Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», 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 Ζ, 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 «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.1068/24-03-2015 (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/ση Υπολογιστικών Υποδομών της ΓΓΠΣ και το Γραφείο Ασφαλείας της ΓΓΠΣ, καθορίζει την πρόσβαση στα δεδομένα των αναφερόμενων στην παράγραφο 10.1 πινάκων, με σκοπό την διαφύλαξη της ακεραιότητας αυτών.

Άρθρο 11 Παραβιάσεις-Παραβάσεις

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

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 διετή 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 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 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 στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και να κάνει μια δοκιμαστική αποστολή δεδομένων στο Στη συνέχεια, ο κάτοχος της

ΕΑΦΔΣΣ, μπορεί να διαπιστώσει την ορθότητα των αρχείων και την επιτυχή αποστολή τους στο esend.[...].».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενεστέρων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, από την επεξεργασία των κατασχεμένων αρχείων με τις με αριθμό/17-07-2018 (σχετική με την εταιρεία «.....») και/14-10-2020 (σχετική με την εταιρεία «..... ΕΕ») εκθέσεις κατάσχεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναλυτικά προκύπτει ότι:

Στο κελί με τίτλο «.....» αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που διαπιστώθηκε από το συγκριτικό έλεγχο των ποσών των κελιών με τα βιβλία και αποτυπώθηκε στο επισυναπτόμενο, στην έκθεση ελέγχου, αρχείο με την ονομασία «......xls». Τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση (τροποποιημένα έσοδα). Στη στήλη με τίτλο «.....» αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης.

Συνεπώς η επιχείρηση «..... ΕΕ» ΑΦΜ:, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» (προμηθευτής φορολογικού μηχανισμού της επιχείρησης και εταιρεία μηχανοργάνωσης), απομείωνε συστηματικά, για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ στο φορολογικό έτος 2017, με συνέπεια την ανακριβή υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καθώς και την ανακριβή υποβολή των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της ως άνω περιόδου.

Επειδή, κατόπιν όλων των παραπάνω ευρημάτων υπολογίστηκαν από τον έλεγχο οι φορολογητέες διαφορές ως εξής:

(Στο αρχείο επεξεργασίας που καταρτίστηκε από τον έλεγχο προκύπτει η συμφωνία των βιβλίων με τα ποσά των κελιών με σύντομη αιτιολόγηση για τις τυχόν αμελητέες αποκλίσεις).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

1	2	3	4
ΕΤΟΣ	ΑΡΧΕΙΟ	ΑΡΧΕΙΟ ΒΙΒΛΙΑ (καταχωρημένα έσοδα λιανικών από ΕΑΦΔΣΣ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (..... - ΒΙΒΛΙΑ)
2017 (23/06/2017- 30/09/2017)	183.693,00€	108.606,00€	75.087,00€
ΣΥΝΟΛΑ	183.693,00€	108.606,00€	75.087,00€

Φ.Π.Α.:

1	2	3	4
ΕΤΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΥΓΩΝ Φ.Π.Α. – ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ Φ.Π.Α 24%	ΣΥΝΟΛΟ
2017	75.087,00€	18.020,88€	18.020,88€
ΣΥΝΟΛΑ	75.087,00€	18.020,88€	18.020,88€

Επειδή, κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα καταχωρημένα έσοδα λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για το χρονικό διάστημα 23/06/2017 έως 30/09/2017, ανέρχονταν σε 146.905,00 ευρώ και όχι σε 108.606,00 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος, χωρίς να προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/04/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, από το 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις από 04/04/2022 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και στις από 28/04/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής που ακολούθησαν, αναφέρονται και αναλύονται επαρκώς όλα όσα αφορούν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ήτοι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, σε κανένα στάδιο του ελέγχου, αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ούτε άλλωστε και με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα περί αοριστίας, ελλείψεων και τυχόν παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ο ισχυρισμός της αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. /01-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης /02-05-2023) Φορ. έτους 2017

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, συνολικού ποσού 32.662,85 €.

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης /02-05-2023) Φορ. έτους 2017

Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 27.031,32 €.

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

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.