



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 12-02-2024

Αριθμός απόφασης: 284

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία 13/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της ανώνυμης εμπορικής κατασκευαστικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα και β) του του με ΑΦΜ:, διευθύνοντος συμβούλου της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, φερόμενος ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο, κατά της με αριθμό /12-09-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Οι προσφεύγοντες, στην υπό κρίση περίπτωση υπέβαλαν ψηφιακά μέσω διαδικτύου την με αριθμ. πρωτ. /13-10-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /12-09-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του Ν 4987/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην πρώτη εκ των προσφευγόντων, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ύψους 30.000,00€, λόγω έκδοσης παραστατικών λιανικών πωλήσεων από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου CCC-....., κατόπιν παραποίησης και απομείωσης της αξίας τους, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4987/2022.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 22.08.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση της υπ' αρ. /453373/2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

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

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

α) από το ηλεκτρονικό αρχείο της εταιρίας μηχανοργάνωσης «.....» με ΑΦΜ, που κατασχέθηκε με τις υπ' αρ. /17.07.2018 και /31.07.2018 εκθέσεις κατάσχεσης,

β) από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρίας, που κατασχέθηκαν με την υπ' αρ. /18.06.2020 έκθεση κατάσχεσης, καθώς και από τα ηλεκτρονικά αρχεία που ελήφθησαν από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή της προσφεύγουσας εταιρείας, μάρκας DELL με S/N GDZ7ZZ1 και κατασχέθηκαν με την με αριθμό /07-07-2020 έκθεση κατάσχεσης από την εγκατάσταση της επιχείρησης που βρίσκεται στην 2 στη Χαλκιδική και αφορούσε χώρο με υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια.

γ) από τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας- Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών

δ) από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τα πληροφοριακά συστήματα της φορολογικής διοίκησης (TAXIS, ELENXIS).

Από την ενδελεχή επεξεργασία των προαναφερθέντων στοιχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία, στο φορολογικό έτος 2017 με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης «..... ..» απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου CCC-.....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Μη νόμιμη η επιβολή σε βάρος της προστίμων δυνάμει των διατάξεων του αρ. 54§§Ε' και ΣΤ', μετά την προσθήκη τους στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με τις διατάξεις του άρθρου 101 του Ν. 4714/2020, ενόψει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης. Σε κάθε περίπτωση η επιβαλλόμενη αναδρομικά επαχθέστερη κύρωση είναι μη νόμιμη ενόψει της διάταξης του αρ. 78 του Συντάγματος.
- 2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της κρίσης του ελέγχου ως προς τη φερόμενη παραποίηση στους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) της εταιρίας, κατά παράβαση του αρ. 64 του Ν. 4987/2022.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή στο άρθρο **14§2 του Ν. 4987/2022** ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, στο άρθρο **54Ε του Ν. 4987/2022**, ορίζονται τα ακόλουθα: «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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.».

Επειδή, στο άρθρο 54ΣΤ του Ν. 4987/2022 ορίζονται τα ακόλουθα: «1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε,».

Επειδή, οι διατάξεις των άρθρων 54^Ε & 54^{ΣΤ} του Ν 4174/2013, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν 4987/2022, τέθηκαν όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 3β&γ του άρθρου 101 του ίδιου νόμου.

Ως προς την τυχόν αντισυνταγματικότητα των προπαρατεθεισών διατάξεων για το επιβαλλόμενο πρόστιμο αρμόδια για το θέμα αυτό είναι τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε2180/2021 της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013)”: «Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

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

2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος-χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ' άρθρ. 101 ν. 4714/2020).

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

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2051/2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022 (Α'206) (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ).», ορίζεται ότι «

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων α) σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), β) σε περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ που λειτουργεί με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Κάτοχοι-χρήστες ΦΗΜ.
- Επιχειρήσεις που έχουν λάβει έγκριση λογισμικού και υλισμικού, επιχειρήσεις μεταπώλησης λογισμικού και επιχειρήσεις παροχής τεχνικής υποστήριξης.
- Ελεγκτικές Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Σε συνέχεια της υπ' αριθ. Ε.2180/2021 εγκυκλίου, αναφορικά με ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:
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. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το εν λόγω πρόστιμο 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.

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.

2. Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι κάθε ΦΗΜ, ανεξαρτήτως είδους και τύπου, θεωρείται πάντοτε ως ενιαίο λειτουργικό σύνολο με λοιπά μέρη που ενδέχεται να διασυνδέονται εξωτερικά, μέσω κατάλληλων καναλιών επικοινωνίας με σκοπό την ορθή έκδοση των παραστατικών. Ιδιαίτερα ως προς την περίπτωση χρήσης Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) διευκρινίζεται ότι ο εν λόγω μηχανισμός επικοινωνεί με ηλεκτρονικό

υπολογιστή στον οποίο είναι εγκατεστημένο το μηχανογραφικό πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων. Στη συνέχεια, ο ηλεκτρονικός υπολογιστής συνδέεται ενσύρματα ή ασύρματα με τον εκτυπωτή από τον οποίο γίνεται η εκτύπωση των παραστατικών πωλήσεων σε αντίθεση με τους λοιπούς ΦΗΜ όπου ο εκτυπωτής βρίσκεται ενσωματωμένος εντός της συσκευής ΦΗΜ. Περαιτέρω, τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt, που παράγει η ΕΑΦΔΣΣ φυλάσσονται σε αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επιπλέον, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver) βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο υπολογιστή και αποτελεί μέρος της ΕΑΦΔΣΣ και της έγκρισής της. Συνεπώς, η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ, καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο, με απώτερο σκοπό δια της Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), η οποία λειτουργεί με συγκεκριμένες προδιαγραφές, σύμφωνα με τις οποίες εξάλλου έλαβε έγκριση, να επιτυγχάνεται η ορθή και σύνομη έκδοση παραστατικών, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 (Α'251).

3. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ στοιχειοθετείται όταν λαμβάνουν, κατά περίπτωση, χώρα τα ακόλουθα:

α. Παραβίαση του ΦΗΜ συνιστά:

(αα) Η παραβίαση της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας και η παρέμβαση στο υλικό του ΦΗΜ (hardware) ή στον μικροκώδικα (firmware) του ΦΗΜ.

(αβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, παραβίαση συνιστά και η τροποποίηση του λογισμικού υποστήριξης (driver) που βρίσκεται εγκατεστημένο στον ηλεκτρονικό υπολογιστή και είναι υπεύθυνο για την επικοινωνία ΕΑΦΔΣΣ με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή.

β. Παραποίηση των αρχείων ΦΗΜ συνιστά η αλλοίωσή τους, δεδομένου ότι η έννοια της παραποίησης σχετίζεται αποκλειστικά με τα παραγόμενα από τους ΦΗΜ αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt).

γ. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά η κάθε παρεμβολή ή παρέμβαση στην λειτουργία του που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά, επίσης, και η κάθε είδους παράκαμψη αυτού. Ειδικότερα, τα παραπάνω σχετίζονται με τη λειτουργία του ΦΗΜ ως ενιαίου λειτουργικού συνόλου που διασφαλίζει την ακεραιότητα του περιεχομένου του παραστατικού, από τη στιγμή της έκδοσής του έως και την λήξη της περιόδου φύλαξής του. Δεδομένης της πληθώρας των σχετικών περιπτώσεων αναφέρουμε ενδεικτικά ορισμένες:

(γα) Η διαπίστωση χρήσης είτε παράνομου λογισμικού είτε λοιπών άλλων μέσων με αποτέλεσμα την εκ των υστέρων διαγραφή των προαναφερόμενων αρχείων που παράγει ο ΦΗΜ και τα οποία είναι αποθηκευμένα είτε στην εσωτερική μνήμη στην περίπτωση χρήσης ΦΤΜ και ΑΔΗΜΕ είτε σε

αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή στην περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ., συνιστά επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

(γβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, κατά τη διαδικασία έκδοσης παραστατικού, αυτό αποστέλλεται στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), προκειμένου να σημειωθεί, ωστόσο:

i. Σε περίπτωση που εκδοθεί παραστατικό και τυπωθεί από την εκτυπωτική συσκευή χωρίς να έχει προηγηθεί η αποστολή του παραστατικού (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ για σήμανση, το παραστατικό δεν λαμβάνει σήμανση, δηλαδή η ΕΑΦΔΣΣ παρακάμπτεται. Κατά συνέπεια, η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt θεωρείται ως έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη της ΕΑΦΔΣΣ και δεδομένου ότι η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο του ΦΗΜ η ως άνω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

ii. Σε περίπτωση αποστολής στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver) πανομοιότυπων παραστατικών με διαφορετικές ωστόσο αξίες (ήτοι, ένα από τα δύο παραστατικά φέρει απομειωμένες αξίες ή απομειωμένα πωληθέντα είδη) και εκ των οποίων μόνο το ένα (μειωμένης αξίας) φέρει τις προϋποθέσεις ανίχνευσης της συμβολοσειράς με αποτέλεσμα να δημιουργείται μεν Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (ΠΑΗΨ), η οποία ωστόσο ενταμιεύεται και εν τέλει εκτυπώνεται στο παραστατικό κανονικής αξίας που λαμβάνει ο πελάτης μέσω της ίδιας ή και άλλης συνδεδεμένης εκτυπωτικής μονάδας, διασπάται η ενότητα λειτουργίας και η αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδιδόμενου παραστατικού και επομένως οι ως άνω παραβάσεις θεωρούνται ως επέμβαση στην λειτουργία του ΦΗΜ.»

Επειδή, αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση της παραποίησης των δεδομένων των παραστατικών λιανικών πωλήσεων για φορολογικούς σκοπούς με επέμβαση στη λειτουργία του εν χρήσει φορολογικού μηχανισμού, ως χρόνος διαπίστωσης αυτής είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη φορολογική αρχή, καθόσον απαιτούνταν ενδελεχής έλεγχος και συσχέτιση των στοιχείων που προέκυψαν από την πραγματογνωμοσύνη της ελληνικής αστυνομίας με τα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρίας, προκειμένου να διαπιστωθεί τόσο η ίδια η παράβαση της απομείωσης των φορολογικών στοιχείων όσο και το μέγεθος αυτής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη, διά της προσβαλλόμενης πράξης στην επιβολή προστίμου, βάσει των διατάξεων των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι η διαπίστωση της εν λόγω παράβασης έλαβε χώρα μετά τις 31/07/2020 και δη στις 16.05.2023, οπότε και εκδόθηκε το υπ' αρ. σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου.- Κλήση προς Ακρόαση (αρ. 28 Ν. 4174/2013 και αρ. 6 Ν. 2690/1999) με συνημμένο τον οικείο προσωρινό προσδιορισμό προστίμου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο πρώτος ισχυρισμός των προσφευγόντων, απορρίπτεται.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ. 1 και 2 του Ν 4987/2022** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, στο άρθρο **62 του Ν 4987/2022** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων{.....}*

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

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4987/2022** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».*

Επειδή στο άρθρο **1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «*2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της*

ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής..... 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη

συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή στο άρθρο **12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...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 στο άρθρο **13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....».

Επειδή στο άρθρο **15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** 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».

Επειδή στο άρθρο **40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο **65 του Ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η αποδιδόμενη παράβαση δεν περιγράφεται επακριβώς στην έκθεση ελέγχου, ούτε αναφέρεται συγκεκριμένη διάταξη επί της οποίας θεμελιώνεται η παρούσα παράβαση. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, στην έκθεση ελέγχου αρκείται, κατόπιν παράθεσης νομοθετικών διατάξεων, στην ως άνω διαπίστωση με μόνη αιτιολογία ότι τα προσδιορισθέντα έσοδα εδράζονται στην επεξεργασία στοιχείων που κατασχέθηκαν από την εταιρία μηχανοργάνωσης Ε.Π.Ε.

Επειδή, τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου τεκμηριώνονται αναλυτικά στην από 22-08-2023 έκθεση ελέγχου, όπως διατυπώνονται στο κεφάλαιο «VII Διαπιστώσεις ελέγχου» από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων της υπ' αριθμ. /17-07-2018 έκθεσης κατάσχεσης (με την οποία κατασχέθηκε, μεταξύ άλλων, αρχείο EXCEL με την ονομασία «..... 15-01-2009) και των υπ' αριθμ. /31-07-2018 και 363/07-07-2020 εκθέσεων κατάσχεσης.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 22.08.2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης «.....» με ΑΦΜ:, παραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου CCC-..... Ειδικότερα τροποποιούσε, απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) κατά την περίοδο 05-08-2017 έως 25-09-2017 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, προέκυψαν διαγραμμένοι ηλεκτρονικοί φάκελοι με ηλεκτρονικά αρχεία txt, πλήθος των οποίων είχαν καταστραφεί. Επίσης, βρέθηκε πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης που διαφοροποιούνταν στα είδη, στις τιμές και στη συνολική αξία. Στην έκθεση ελέγχου παρατίθενται ενδεικτικά ορισμένες διπλές Α.Λ.Π. καθώς και Α.Λ.Π. που εμφανίζονταν ως διαγραμμένες. Παρατηρήθηκε επίσης ότι σε πλήθος Α.Λ.Π. η συνολική αξία των

πωληθέντων ειδών ήταν απομειωμένη και δεν συμφωνούσε με την επιμέρους αξία τους που απεικονιζόταν σε αυτές.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων από την εταιρία μηχανοργάνωσης αρχείων και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα που συμπεριλαμβάνονταν σε αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, στην στήλη «ZLALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας.

Επιπλέον, από τα κατασχεθέντα αρχεία προέκυψε ότι η εταιρία μηχανοργάνωσης «.....» παρακολουθούσε τη διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των απομειωμένων εσόδων του προσφεύγοντος (BOS μείον ZCALC=αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη) και επ' αυτής υπολόγιζε την αμοιβή της για την παρασχεθείσα υπηρεσία απόκρυψης εσόδων.

Επειδή η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που φέρει, για τα λογιστικά της αρχεία και τις εκδιδόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στοιχειοθετεί την αποδιδόμενη παράβαση της έκδοσης παραπονημένων φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό στο υπό κρίση φορολογικό έτος, εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια και πληρότητα.

Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 13-10-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α)της ανώνυμης εμπορικής κατασκευαστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, όπως εκπροσωπείται νόμιμα και β)του του με ΑΦΜ:, διευθύνοντος συμβούλου της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, φερόμενος ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	---------------	----------------

Υπ' αριθμ. /12-09-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν 4987/2022 φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017	30.000,00€	30.000,00€
--	------------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.