



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/07/2024

Αριθμός απόφασης: 2118

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία η οποία εδρεύει στην, κατά των:

Α) Με αριθμό, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 54 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2020.

- Β) Με αριθμό, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 54 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2020.
- Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 54 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2020,
- Δ) Με αριθμό, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 54 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2018.
- Ε) Με αριθμό, Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 54 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την με αριθμό πρωτ. έκθεση πληροφοριών και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από την επισκόπηση των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ότι η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου, αφορά αθροιστικά τις ίδιες παραβάσεις με τις με αριθμό πράξεις επιβολής προστίμου, συνολικού ποσού 2.750,00 €.

Επίσης, οι με αριθμό πράξεις επιβολής προστίμου αφορούν την ίδια παράβαση επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ, ποσού 26.839,23 €.

Με την με αριθμό πρωτ. Έκθεση πληροφοριών & στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης σημειώνεται ότι οι με αριθμό πράξεις επιβολής προστίμου κοινοποιήθηκαν εκ παραδρομής και επισημαίνεται ότι η βεβαίωση έγινε μία φορά.

Επειδή, οι μόνες πράξεις επιβολής προστίμου που έχουν βεβαιωθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης είναι οι με αριθμό φορολογικού έτους 2018 και φορολογικού έτους 2020, αυτές αποτελούν τις προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ.1 περ. α' και 54Ε παρ.1 περ. α' του ν.4987/2022, ποσού 26.839,23 €, διότι παραποιούσε τα λογιστικά αρχεία επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022, συνολικού ποσού 2.750,00 €.

Συγκεκριμένα επιβλήθηκαν:

A) Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 περ. γ' του ν.4987/2022, ποσού 250,00 € λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων Ζουτ του με αριθμό μητρώου ΦΗΜ, της περιόδου από 30/05/2018 έως την ημέρα του ελέγχου,

B) Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ν.4987/2022, ποσού 2.500,00 € λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων txt που παρήχθησαν από τον με αριθμό μητρώου ΦΗΜ, της περιόδου από 30/05/2018 έως την ημέρα του ελέγχου,

Η με αριθμόπροσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εδράζεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 της Α' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθμό ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, για το φορολογικό έτος 2018.

Η με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εδράζεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013 και του ν.4308/2014 της Β' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει των με αριθμό εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, για το φορολογικό έτος 2020.

Η με αριθμό εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε συνέχεια της με αριθμό εντολής ελέγχου για την εκτέλεση της με αριθμό παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα για περιπτώσεις εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτη με υπολογιστή κατά εξακολούθηση.

Η προσφεύγουσα εταιρία έχει ως κύρια δραστηριότητα την με έδρα στην με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο Η/Υ, περιφερειακού εξοπλισμού κ.λπ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στις συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε μία 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' αριθμ.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. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέγχθησαν, παρότι πρόεκυψαν 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.

Με αφορμή τα παραπάνω, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στις στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. Έκθεσης Κατάσχεσης σκληροί δίσκοι και Η/Υ, προκειμένου να ανευρεθεί ο τρόπος απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της

ανωτέρω επιχείρησης είναι η εταιρεία μηχανοργάνωσης Η ανωτέρω εταιρεία είναι και η προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της προσφεύγουσας.

Στη συνέχεια, στις με την υπ' αριθμ. Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης και διενήργησε έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν στοιχεία τα οποία παρέπεμπαν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης. Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης, κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία, τα οποία αποθηκεύτηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο (usb). Ανάμεσα σε αυτά υπήρχαν αρχεία τα οποία περιελάμβαναν οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης καταχωρημένα σε φάκελο με την ένδειξη «Προσφορές». Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξεις BOS και ZCALC 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 ZCALC αφορούσε ένα νούμερο μικρότερο από αυτό του BOS και κάθε φορά οι ενδείξεις αυτές αναφέρονταν σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Η ένδειξη ZCALC εκτός 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 BOS αφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξη ZCALC τις πωλήσεις κατά ένα ποσοστό μειωμένες. Σε σχετικό ερώτημα του συνεργείου ελέγχου για την έννοια των ενδείξεων BOS, ZCALC ο κ. διαχειριστής της εταιρείας, υπέγραψε την υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι: «Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις BOS, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη BOS αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα παραπάνω αρχεία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης. Η λήψη τους έγινε με ηλεκτρονικό τρόπο». Στη συνέχεια, σε προφορικό ερώτημα του ελέγχου προς τον Κ. με ποιά τρόπο οι αποδείξεις μπορούν να τροποποιηθούν ως προς το είδος και την αξία τους, απάντησε ότι θα μπορούσε να συμβεί αυτό με χειροκίνητο τρόπο και παρουσίασε τη διαδικασία μείωσης και αποθήκευσης της μειωμένης απόδειξης. Συγκεκριμένα, τροποποίησε τα είδη και τις αξίες μιας απόδειξης, χειροκίνητα στον Η/Υ και αφού αποθήκευσε την τροποποιημένη απόδειξη στη συνέχεια την επανεκτύπωσε μαζί με την σήμανση (b.txt) της αρχικής απόδειξης.

Κατόπιν στις ακολούθησε νέος έλεγχος στην με τη συνδρομή Αστυνομού της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, με τον οποίο κατασχέθηκαν, με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης, σκληροί δίσκοι και φυσικά αντίγραφα σκληρών δίσκων.

Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης από τον πρώτο έλεγχο στις, σε συνδυασμό με τα δεδομένα από το υποσύστημα Elenxis και Taxis της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκε ένα αρχείο που έφερε τον τίτλο

Με αφορμή τα ανωτέρω στοιχεία στις συνεργείο ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ίδιας Υπηρεσίας και της υπ' αριθμό παραγγελίας του οικονομικού Εισαγγελέα, μετέβη στο υποκατάστημα της

προσφεύγουσας στην, όπου διενέργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο. Κατά τον έλεγχο, αναζητήθηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία txt του με αριθμό μητρώου ΦΗΜ από την έως την ημέρα του ελέγχου. Η παρισταμένη στον έλεγχο υπάλληλος της επιχείρησης, ενημέρωσε προφορικά ότι ο Η/Υ με τον οποίο ήταν συνδεδεμένος ο εν χρήσει Φ.Η.Μ. της επιχείρησης με αρ. μητρώου είχε τεχνικό πρόβλημα και γι' αυτό είχε αντικατασταθεί λίγες ημέρες νωρίτερα. Ως εκ τούτου δεν υπήρχαν παλαιότερα αρχεία στον υπολογιστή, παρά μόνο λίγων ημερών, δηλαδή από την ημέρα αντικατάστασης του Η/Υ μέχρι την ημέρα του ελέγχου.

Ακολούθως ο έλεγχος, έλαβε φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου του Η/Υ της επιχείρησης, μάρκας, με αναγνωριστικό sis, ο οποίος ήταν συνδεδεμένος με τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου Το ανωτέρω αντίγραφο ελήφθη με ασφαλή τρόπο, έλαβε αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας και αποθηκεύτηκε σε εξωτερικό σκληρό δίσκο μάρκας

Τα ως άνω κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης.

Στη συνέχεια επιδόθηκε η με αριθμό Πρόσκληση, με την οποία ζητήθηκε να προσκομίσουν στον έλεγχο τα κάτωθι, για τα φορολογικά έτη 2018-2020:

- ο Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία.
- ο Το καταστατικό και τυχόν τροποποιήσεις του.
- ο Τα βιβλιάρια επισκευής και συντήρησης των ΦΗΜ.
- ο Τα Ζουτ του υπ' αρ. μητρώου ΦΗΜ από έως την ημέρα ελέγχου.
- ο Τα αρχεία txt του ίδιου ΦΗΜ για την ίδια περίοδο, καθώς και τον Η/Υ ο οποίος ήταν συνδεδεμένος με αυτόν.
- ο Τα τιμολόγια αγοράς και τα δελτία αποστολής των παγίων που σχετίζονται με την χρήση του ανωτέρω ΦΗΜ και ειδικότερα του Η/Υ που βρέθηκε συνδεδεμένος με τον ΦΗΜ, με στοιχεία, προκειμένου να επαληθεύσει ο έλεγχος την ημερομηνία αντικατάστασης του συνδεδεμένου με τον συγκεκριμένο ΦΗΜ, Η/Υ.

Στις και ύστερα από δύο αιτήματα παράτασης (με τα με αριθμό πρωτ.έγγραφα της), τα οποία έγιναν δεκτά από την φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και εκδόθηκε η με αριθμό εντολή. **Στον έλεγχο που ακολούθησε εντός υπηρεσίας, διενεργήθηκε κατάσχεση των προσκομισθέντων με την υπ' αρ. έκθεση κατάσχεσης.** Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη προσκόμισε τα λογιστικά της βιβλία εσόδων-εξόδων των φορολογικών ετών 2018 έως 2020, καθώς και τον Η/Υ με τον οποίο ήταν προγενέστερα συνδεδεμένος (δηλαδή πριν την αντικατάσταση με τον υφιστάμενο Η/Υ) ο ΦΗΜ της επιχείρησης.

Επίσης επιδόθηκε στον λογιστή της προσφεύγουσας η με αριθμό δεύτερη Πρόσκληση, με την οποία ζητήθηκαν εκ νέου τα αρχεία και στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν, ήτοι τα ζουτ και τα ηλεκτρονικά αρχεία του με αριθμό μητρώου ΦΗΜ από έως την ημέρα του ελέγχου.

Στις, ο διαχειριστής της εταιρείας, κατέθεσε στην ελεγκτική αρχή την με αρ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση, με συνημμένη την έγγραφη αναφορά της εταιρείας ανάκτησης ηλεκτρονικών δεδομένων Στα έγγραφα αυτά αυτολεξεί αναφέρεται:

“Α) Από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης, ότι:

«.....ΣΑΣ ΕΙΧΑΜΕ ΑΝΑΦΕΡΕΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΠΙΤΟΠΙΟ ΕΛΕΓΧΟ ΟΤΙ Ο ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗΣ ΕΙΧΕ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΟΝ ΤΟΝ ΛΟΓΟ ΑΥΤΟ ΕΙΧΕ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΘΕΙ ΑΠΟ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟ. ΕΠΕΙΔΗ ΟΜΩΣ ΜΑΣ ΖΗΤΗΣΑΤΕ ΝΑ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΟΥΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΑΛΙΟ ΣΚΛΗΡΟ ΔΙΣΚΟ ΕΜΕΙΣ ΣΠΕΥΣΑΜΕ ΣΕ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (στις ΤΟ ΠΑΡΕΛΑΒΑΝ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΠΗΡΑΜΕ ΕΓΓΡΑΦΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΧΟΥΜΕ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ ΣΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΣΑΣ). ΑΛΛΟ BACKUP ΔΥΣΤΥΧΩΣ ΔΕΝ ΕΧΟΥΜΕ ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΟ ΑΥΤΟ ΣΑΣ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΑΜΕ ΤΗΣ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΤΟΥ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ.»

Β) Από την εταιρεία ανάκτησης δεδομένων ότι:

«....Από διαγνωστικό έλεγχο που πραγματοποιήσαμε, διαπιστώσαμε πως ο δίσκος έχει κατεστραμμένες τις κεφαλές του. Μετά από έγκριση για το άνοιγμα του σκληρού δίσκου από τον κ. ο σκληρός δίσκος ανοίχθηκε στο clean room της εταιρείας μας όπου και παρατηρήθηκαν εκτεταμένες βλάβες στην επιφάνεια του δίσκου. Βάσει αυτών των βλαβών στην επιφάνεια, θεωρούμε πως ακόμα και αν τοποθετούνται στο δίσκο νέα ανταλλακτικά κεφαλών, αυτά θα καταστρέφονται χωρίς αποτέλεσμα ανάκτησης δεδομένων.»

Στις, η προσφεύγουσα εταιρεία απέστειλε στην ελεγκτική υπηρεσία e-mail, επισυνάπτοντας το βιβλίο εσόδων του έτους 2020 σε ηλεκτρονική μορφή (xls), το οποίο έλαβε τον αρ. πρωτ.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, στις μετέβη στην ελεγκτική υπηρεσία ο εξουσιοδοτημένος λογιστής της προσφεύγουσας, ο οποίος ενημέρωσε προφορικά τους αρμόδιους ελεγκτές για την μη προσκόμιση των ζητηθέντων, Ζουτ του υπ' αρ. μητρώου ΦΗΜ, τόσο με την αρχική όσο και με την δεύτερη Πρόσκληση. Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου εντός υπηρεσίας. Με την εντολή αυτή, εκδόθηκε: α) το με αριθμό Σ.Δ.Ε.- Κλήση προς Ακρόαση, με το οποίο καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα η μη προσκόμιση στον έλεγχο των ζητηθέντων Ζουτ του με αριθμό μητρώου ΦΗΜ της από έως την ημέρα ελέγχου, κατά παράβαση του αρθ. 5 παρ.14 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με το αρθ. 14 παρ.1,2 και αρθ. 23, 24 του Ν.4174/2013 και β) ο με αριθμό Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, για ποσό προστίμου 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ', της παραγράφου 2 του άρ. 54 του Ν.4174/13.

Στις, εκδόθηκε η υπ' αρ. εντολή ελέγχου, η οποία αντικατέστησε την υπ' αρ.εντολή (η οποία είχε εκδοθεί για το ID εντολής όπως και η εντολή, προκειμένου να ολοκληρωθεί η υπόθεση με ID

Όπως περιεγράφηκε παραπάνω, ο έλεγχος διαπίστωσε την μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων του υπ' αρ. ΦΗΜ της ελεγχόμενης από (διότι εκείνη την ημερομηνία δηλώθηκε η έναρξη του ΦΗΜ), η οποία είχε σαν συνέπεια την μη προσκόμιση των αρχείων αυτών στον έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των αρχείων, έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 13 παρ.2 του Ν.4174/2013, περί διαφύλαξης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε: α) το υπ' αρ. Σ.Δ.Ε.-Κλήση προς Ακρόαση, για μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων txt του υπ' αρ. μητρώου ΦΗΜ της προσφεύγουσας, από έως την ημέρα ελέγχου, τα οποία ζητήθηκαν με την υπ' αρ. Πρόσκληση και στη συνέχεια με την υπ' αρ. Πρόσκληση. Με την ταυτάριθμη Κλήση προς Ακρόαση κλήθηκε η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι (20) ημερών,

εκφράσει τις απόψεις της στην Υπηρεσία, ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο και β) τον υπ' αρ. Προσωρινό προσδιορισμό Προστίμου, ποσού 2.500,00 €.

Τα ανωτέρω έγγραφα επιδόθηκαν στις στα γραφεία της αρμόδιας υπηρεσίας, στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της προσφεύγουσας κ.

Για την διαπίστωση του ελέγχου σχετικά με την μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων t.x.t. και την επιβολή του προστίμου των 2.500,00€, όπως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω, συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου η οποία απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χίου.

Στις, εκδόθηκε η με αριθμό Εντολή Ελέγχου —Επεξεργασίας, η οποία απεστάλη με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα με συνημμένο το υπ. αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΠ** έγγραφο Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΥΝΗΣ ΤΗΣ ΕΛ.ΑΣ.- Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στις με τα υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΠ** και **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ** έγγραφα, τα κατασχεμένα αρχεία των υπ' αριθμ. και Εκθέσεων Κατάσχεσης, μεταξύ άλλων κατασχεμένων, εστάλησαν στην **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ - Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ** του λοιπού ΕΛ.ΑΣ./ΔΕΕ. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθμ. έκθεσης κατάσχεσης από την ίδια εταιρεία.

Η ΕΛ.ΑΣ./ΔΕΕ απάντησε στα ως άνω αιτήματα με τις υπ' αριθμ. έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, τα σημαντικότερα ευρήματα των οποίων για την εταιρεία μεταξύ άλλων αναφέρουν:

«Εντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικό το οποίο δίνει τη δυνατότητα απομακρυσμένης πρόσβασης μεταξύ υπολογιστών - είτε πρόσβαση σε τρίτους υπολογιστές, είτε πρόσβαση στον τρέχοντα υπολογιστή από τρίτους.

Εντοπίστηκαν διαγεγραμμένοι φάκελοι με ονομασία «zcalc» στους οποίους περιλαμβάνονταν εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες «zcalc24.exe» και «zcalc24light.exe».

Το πρόγραμμα «zcalc24.exe» 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 «z2data.dat». Αφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του ημερήσιου αριθμού Ζ.

Το πρόγραμμα «zcalc24light.exe» υπολογίζει το ημερήσιο Ζ χωρίς να αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένων «z2data.dat».

Ανακτήθηκαν διαγεγραμμένα αρχεία φορολογικών παραστατικών (txt), πολλά εκ των οποίων, ανακτήθηκαν από φακέλους με ονομασία που καταλήγει ως «_fixed» [....]

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «sign11.exe», το οποίο δύναται, μεταξύ άλλων, να διενεργήσει έλεγχο ως προς την ορθότητα (σύνολο τιμών, Π.Α.Η.Ψ., ύπαρξη

αρχείων φορολογικού τύπου Β κ.α.) των στοιχείων που περιέχονται σε αρχεία φορολογικών παραστατικών και δύναται να παρέμβει στα αρχεία διορθώνοντας («Fix») τις τυχόν διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει - ή δημιουργεί εκ νέου - στο αντίστοιχο αρχείο Β, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ. χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - ώστε να αντιστοιχεί στο αρχείο Α. Οι ανωτέρω ενέργειες δύναται να πραγματοποιηθούν είτε σε μεμονωμένα αρχεία είτε μαζικό σε σύνολο αρχείων. [...]

Εντοπίστηκε επίσης, εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «ZFixer24.exe» το οποίο φέρει όμοια λειτουργικότητα με το πρόγραμμα «Zixer24.exe». Το πρόγραμμα «Zixer24.exe» κατόπιν πρόσβασης στο αρχείο «z2data.dat» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα ZCALC που περιγράφεται ανωτέρω) τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολό τους όλες τις τιμές των εγγραφών Ζ, είτε μία - μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).

Στις η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ.αρ. Έκθεσης Κατάσχεσης, μέρος των οποίων το αρχείο excel με την ονομασία που αποτελεί και το αντικείμενο της επεξεργασίας που αναφέρεται κατωτέρω.

Στις με το με αρ. πρωτ.εξερχόμενο έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής απεστάλη στο τμήμα Ψηφιακών Πειστηρίων της ΕΛΑΣ/ΔΕΕ το φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου του Η/Υ της επιχείρησης (μάρκας) που ελήφθη με κατάσχεση στις με την υπ' αριθ. Έκθεση κατάσχεσης, καθώς και τον Η/Υ μάρκας με S/N:....., που ελήφθη με κατάσχεση στις με την αριθ. έκθεση κατάσχεσης.

Στις, η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής το υπ' αριθμό Πρωτ. έγγραφο έκθεσης εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης σε απάντηση του υπ' αριθμ. εγγράφου της. Στο ανωτέρω έγγραφο αναλύονται μεταξύ άλλων τα ευρήματα έπειτα από την επεξεργασία των ανωτέρω κατασχεμένων που αφορούν την ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ επιχείρηση στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ

1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΤΕΣΧΕΜΕΝΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ -

Το ανωτέρω αρχείο είναι μορφής .xls και αποτελείται από τρία (3) επιμέρους φύλλα εργασίας με ονομασία «Φύλλο 1», «Φύλλο 2» και «Φύλλο 3», στα οποία ο χρήστης παρακολουθεί δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης Συγκεκριμένα στο φύλλο εργασίας με ονομασία «Φύλλο 1», αναγράφονται οι όροι «BOS», «zcalc», «ΔΙΑΦΟΡΑ» με ποσά δίπλα ή κάτω εξ' αυτών και αναφέρονται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι η αφαίρεση των («BOS» μείον «zcalc») καταλήγει σε ποσό το οποίο χαρακτηρίζεται ως «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επί της διαφοράς αυτής υπολογίζεται ποσό 1.204,28 βάσει ποσοστού ("percent 3,5%"), το οποίο αποτελεί την υπολογισθείσα αμοιβή του μηχανογράφου για την απομείωση των εσόδων την συγκεκριμένη χρονική περίοδο (30/5/2018—30/6/2018).

Στο ίδιο φύλλο εργασίας με ονομασία «Φύλλο 1», ο χρήστης κατέγραφε οικονομικά δεδομένα του μηχανογράφου για την παροχή Υπηρεσίας μηχανοργάνωσης, με εισπράξεις από τις ανωτέρω παρεχόμενες υπηρεσίες και λοιπές σημειώσεις με ημερομηνίες και ποσά. Στα φύλλα εργασίας με ονομασία «Φύλλο 2» & «Φύλλο 3» δεν εμπεριέχονται πληροφορίες, είναι κενά.

Πέραν των ευρημάτων της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε για τις 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 ZCALC αντιστοιχούν οι φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών ZCALC με τα βιβλία.

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

Στη στήλη με τίτλο BOS αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, διότι στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή BOS, χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες.

Από όλα τα ανωτέρω διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι στην στήλη BOS αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και στην στήλη ZCALC τα απομειωμένα έσοδα μετά από την επεξεργασία με τα ειδικά λογισμικά προγράμματα.

Τα ποσά της στήλης ZCALC συμφωνούν με τις αναφορές εσόδων (τροποποιηθέντα Z) και τις καταχωρήσεις στα βιβλία της επιχείρησης.

Εν προκειμένω, η ένδειξη «BOS» ισούται με 37.372 και η ένδειξη «ZCALC» ισούται με 2.964.

Συνεπώς, η στήλη ΔΙΑΦΟΡΑ BOS – ZCALC, συνολικού ποσού 34.408 € διαπιστώθηκε ότι αποτελεί την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, φορολογικού έτους 2018.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής α) το με αριθμό Σ.Δ.Ε. - Κλήση προς ακρόαση και β) ο με αριθμό προσωρινός προσδιορισμός προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 περ. ζ' και ε' του άρθρου 54 του ν.4987/2022, ποσού 26.839,23 €, το οποίο αναλύεται ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ - ΕΠΕΜΒΑΣΗ ΣΤΙΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ						
ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ	Μ.Ο.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
2022	245.652,73	178.928,24	15%	2018	178.928,24*15%	10.000,00
2021	169.021,05					
2020	122.110,94					
ΣΥΝΟΛΟ	536.784,72			ΣΥΝΟΛΟ	26.839,23	

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η έκδοση και τήρηση των εντολών ελέγχου.
2. Νομικά πλημμελής η μη έκδοση έκθεσης κατάσχεσης.
3. Μη κοινοποίηση των εκθέσεων κατάσχεσης ηλεκτρονικών αρχείων εις χείρας τρίτων επιχειρήσεων.
4. Έννοια και σκοπός του προσωρινού μερικού ελέγχου – Πότε είναι δυνατός, ποιους αφορά και που διενεργείται.
5. Μη τήρηση των προϋποθέσεων της νόμιμης έκθεσης ελέγχου.
6. Μη νόμιμη η έκδοση πράξεων βάσει έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας.
7. Μη σύνταξη αναλυτικής και εμπεριστατωμένης – αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τους έξι (6) πρώτους προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή

φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4987/2022:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

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

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

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

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. [...]

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

Όσον αφορά τις διατάξεις του ως άνω άρθρου και σχετικά με τη προθεσμία που αρχικά ετέθη για τη δράση της φορολογικής αρχής, αυτή είναι ενδεικτική διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο χρόνο (55 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας, βλ. σχετ. και ΣΤΕ 483/2011 σκ.7, πρβλ. ΣΤΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η φορολογική ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες της υπόθεσης στη συγκέντρωση στοιχείων, έδρασε εντός εύλογου χρόνου.

Η απόφαση του ΣΤΕ με αριθμό 2341/2017 επανέλαβε την υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία, με βάση την οποία έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, ΣΤΕ 4265/2001).

Επειδή, οι αρχικές εντολές ελέγχου αντικαταστάθηκαν κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας με την έκδοση νέων και οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες αφορούν τα

φορολογικά έτη 2018 και 2020, εκδόθηκαν εντός του έτους 2024, ήτοι εντός της προθεσμίας παραγραφής τους, δεν προκύπτει θέμα μη τήρησης των σχετικών διατάξεων.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή συνέταξε τις με αριθμό Εκθέσεις κατάσχεσης ελέγχου για τα στοιχεία που έλαβε κατά τον επιτόπιο έλεγχο στο υποκατάστημα της επιχείρησης και για εκείνα που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην αρμόδια υπηρεσία. Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν της κοινοποίησε απόσπασμα της έκθεσης κατάσχεσης για τα στοιχεία της που κατάσχεσε εις χείρας τρίτων, ήτοι της εταιρίας λογισμικού Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν κατάσχεσε από την εταιρία λογισμικού λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας αλλά ηλεκτρονικά αρχεία της εταιρίας, ήτοι σημειώσεις που αφορούν μεταξύ άλλων την προσφεύγουσα και από τις οποίες προκύπτει η επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων της και η απομείωσή τους. Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα έκδοσης / κοινοποίησης έκθεσης κατάσχεσης προς την προσφεύγουσα, αφού δεν της αφαίρεσε τμήμα του λογιστικού της αρχείου.

Επειδή ωστόσο, στις επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση τα Υπηρεσιακά έγγραφα και συγκεκριμένα τα με αρ. Σ.Δ.Ε (Σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου) & ο με αρ..... Π.Π.Π (Προσωρινός προσδιορισμός προστίμου). Στα ανωτέρω Υπηρεσιακά έγγραφα επισυνάπτονται το ανεπίσημο αρχείο που βρέθηκε και κατασχέθηκε στην εταιρεία το οποίο αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς και ο πίνακας επεξεργασίας στον οποίο αποτυπώνονται ευκρινώς και με σαφήνεια οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4987/2022:

«1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου.

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, καθότι εδράζονται σε Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και όχι σε αυτοτελή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, η οποία είναι και η εκδούσα αρχή αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος

δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4987/2022:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

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

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. [...]».

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013', διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013».

Επειδή σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων του και εξουσιοδότηση υπογραφής, στην περίπτωση 21 αναφέρεται ότι για τους ελέγχους που διενεργούν οι ΥΕΔΔΕ, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που έχουν λάβει την εντολή διενέργειας του ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 28, 37 και 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3691/2008 και του άρθρου 169 του Ν.4099/2012.

Στη συνέχεια στην περίπτωση με α/α της ως άνω Απόφασης, αναφέρεται πως αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι ΥΕΔΔΕ, είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 72 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των Ν.2523/97, Ν.3691/2008, Ν.3634/2008 (Α'9), Ν.3446/2006, Ν.2873/2000 και Ν.2121/93.

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε.2028/12.4.2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ν. 4987/2022, σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο».

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, χωρίς να προηγηθεί σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, αλλά βασιζόμενος στην από Έκθεση Μερικού – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4987/2022 & του Ν. 4308/2014 της Β' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής .

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, τηρήθηκε κατά γράμμα η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4987/2022 από την πλευρά της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι συντάχθηκαν τα σχετικά Σ.Δ.Ε.-Κλήση σε ακρόαση και οι Π.Π.Π., όπως αναλυτικά αναφέρονται στην παρούσα υπόθεση.

Επειδή, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς επικαλείται διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. ν.2238/1992 και του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), καθώς η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή προσβάλλει μόνο πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και η εκδούσα φορολογική αρχή τήρησαν ορθά τις διατάξεις περί έκδοσης των εντολών ελέγχου, των εκθέσεων κατάσχεσης και των πράξεων επιβολής προστίμων, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

Ως προς τον 7ο προβαλλόμενο λόγο – Απιολογία έκθεσης ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με

τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

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 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 ορίζεται:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4308/2014 “Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων”:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου 2 της ΠΟΛ. 1220/2012 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα “Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ” ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

3. Εκτυπωτικός μηχανισμός ΦΗΜ.

3.4. Τήρηση Αντιγράφων των εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων εσόδων και λοιπών Δελτίων του ΦΗΜ.

Η τήρηση και διαφύλαξη αντιγράφων όλων των εκδιδόμενων από ΦΗΜ Φορολογικών Αποδείξεων γίνεται υποχρεωτικά μέσω ηλεκτρονικού τρόπου διαφύλαξης σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 5 του παρόντος κεφαλαίου. Η τήρηση αντιγράφων λοιπών Δελτίων είναι προαιρετική

Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων - Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά - λειτουργικά χαρακτηριστικά.

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών.

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο.

.....

5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του ν. 4987/2022:

«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 η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής δεν απέδειξε την αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση της επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου με σκοπό την απομείωση των δεδομένων των παραστατικών λιανικών πωλήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έναυσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ήταν τα οικονομικά δεδομένα που ήταν καταχωρημένα στα αρχεία excel της επιχείρησης μηχανογράφησης και που αφορούσαν την προσφεύγουσα εταιρεία. Η συμμετοχή της προσφεύγουσας έχει αποδειχθεί καθώς η ίδια είχε δώσει πρόσβαση στην εταιρία στα οικονομικά της στοιχεία. Ο έλεγχος απέδειξε ότι τα αριθμητικά δεδομένα που τηρούσε και ενημέρωνε η επιχείρηση μηχανογράφησης δεν ήταν τυχαία, καθώς διαπίστωσε την τήρηση ανεπισήμων αρχείων και οικονομικών πραγματικών δεδομένων, προκειμένου να γνωρίζει η επιχείρηση μηχανογράφησης το ύψος των απομειούμενων εσόδων με απώτερο σκοπό τον προσδιορισμό των οφειλών των πελατών της από τη δραστηριότητα της επέμβασης στην λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού, μέσω των δυνατοτήτων των προγραμμάτων που διέθετε, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων της υπ' αριθμό εκθέσεων κατάσχεσης.

Επειδή, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων αρχείων, με τις υπ' αριθμό Εκθέσεις Κατάσχεσης και τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού ZCALC. Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού ZCALC δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο διαχειριστής της, κος δήλωσε με την υπ' αριθμό πρωτ. Υπεύθυνη Δήλωσή του ότι: «Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις BOS, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη BOS αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 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 τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν έχει διαπιστωθεί με σαφήνεια ότι τα ποσά του κελιού ZCALC (τροποποιηθείσες αναφορές εσόδων Ζ) αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης BOS, τα οποία είναι μεγαλύτερα, και στη συνέχεια προκύπτει ένδειξη η οποία ονομάζεται «ΔΙΑΦΟΡΑ». Το ποσό της «ΔΙΑΦΟΡΑΣ» πολλαπλασιάζεται με ποσοστό 3,5%. Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων διότι, ακολουθούν σημειώσεις αναφορικά με την είσπραξή τους. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης την ονομάζει «πλάνο» ή «plan» ή «PLAN B».

Επειδή, από τα ανωτέρω γίνεται φανερό ότι η διαφορά μεταξύ των στηλών BOS και ZCALC δεν μπορεί να αφορά την διαφορά των δηλωθέντων εσόδων από τυχαία ποσά. Η υπηρεσία αυτή της εταιρείας μηχανοργάνωσης ονομάζεται «ΠΛΑΝΟ» ή «PLAN» και καταχωρείται με φανερή διάκριση των ποσών από άλλες υπηρεσίες της, όπως η πώληση εξοπλισμού, λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι τα δεδομένα της στήλης BOS αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και τα δεδομένα της στήλης ZCALC αποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα. Ως εκ τούτου οι εκ του αντιθέτου προβαλλόμενοι λόγοι της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου και αναιτιολόγητου πορίσματος του ελέγχου, κρίνονται αόριστοι και αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα παραποιούσε, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ για τα φορολογικά έτη 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Συνεπεία της ανωτέρω παράβασης, εκδόθηκε η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ και 54Ε του ν.4987/2022.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε την συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας στις ενέργειες της εταιρείας μέσω της διάθεσης σε αυτήν των πραγματικών οικονομικών στοιχείων της, και εμπεριστατωμένα επαλήθευσε και προέβη στην ως άνω διαπίστωση, με την έκδοση του με αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση και του με αριθμό προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία και την επικύρωση των:

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2018.

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικού έτους 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν.4987/2022 **26.839,23 €**

Φορολογικό έτος 2020

Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν.4987/2022 **2.750,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.