



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/11/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 3171

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Διαχειριστή Κο, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /27-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 58, 58^Α και 60 του ν.4987, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. /27-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 58, 58^Α και 60 του ν.4987, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/07/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθ./27-06-2024 πράξη επιβολής προστίμου των άρθρων 58 και 58^Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 15.795,41€, διότι λειτούργησε υπό της ιδιότητα της συνεργού για τη διάπραξη της παράβασης επέμβασης και παραποίησης της λειτουργίας των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσαν επιχειρήσεις-πελάτες της, στις οποίες παρείχε τεχνική υποστήριξη, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4987 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024).

Με την υπ' αριθ./27-06-2024 πράξη επιβολής προστίμου των άρθρων 58 και 58^Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 11.746,83€, διότι λειτούργησε υπό της ιδιότητα της συνεργού για τη διάπραξη της παράβασης επέμβασης και παραποίησης της λειτουργίας των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσαν επιχειρήσεις-πελάτες της, στις οποίες παρείχε τεχνική υποστήριξη, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4987 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει των υπ' αριθ./2020,/2022 και/2024 εντολών ελέγχου, οι οποίες εκδόθηκαν σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εισαγγελικής παραγγελίας.

Ειδικότερα, στις 10/06/2018 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος σε επιχείρηση εστίασης, κατά τη διάρκεια του οποίου ζητήθηκαν, μεταξύ άλλων, και τα ηλεκτρονικά αρχεία όλων των εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των λογιστικών αρχείων και των ληφθέντων αποδείξεων του ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Με αφορμή τα ευρήματα του ως άνω ελέγχου, ακολούθησε στις 16/07/2018 νέος έλεγχος στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης, κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./16-07-2018 Έκθεση Κατάσχεσης τα ηλεκτρονικά αρχεία (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) και διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι η εταιρεία «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης (σχετ./2018 &/2018 εντολές ελέγχου) κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν, με

τις υπ' αριθ. /17-07-2018 & /31-07-2018 Εκθέσεις Κατάσχεσης, τα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία της εν λόγω επιχείρησης, από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκε η ύπαρξη αρχείου excel που αφορούσε την επιχείρηση «..... Ο.Ε» με ΑΦΜ

Ακολούθως, στις 13/07/2020, συνεργείο ελέγχου, με την υπ' αριθ. /2020 εντολή ελέγχου, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης «..... Ο.Ε» με ΑΦΜ και διαπίστωσε ότι αφορούσε χώρο

Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου κατασχέθηκαν λογιστικά και ηλεκτρονικά αρχεία και ηλεκτρονικός εξοπλισμός, με την υπ' αριθ. /13-07-2020 Έκθεση Κατάσχεσης.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Δ/ΝΣΗΣ ΕΓΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ –ΤΜΗΜΑ, στην οποία εστάλησαν τα κατασχεμένα αρχεία της εταιρείας μηχανογράφησης «.....», ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων για τις οποίες γινόταν χρήση της ίδιας μεθόδου απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκε αρχείο excel με την ονομασία «.....», το οποίο διαπιστώθηκε ότι αφορά την οντότητα «..... με ΑΦΜ

Από την περαιτέρω επεξεργασία του ανωτέρω αρχείου με την ονομασία «.....-3-2017» διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ με την χρήση ειδικών εφαρμογών, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα τροποποιούσε τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) απομειώνοντάς τα, με την ιδιότητά της ως επιχείρηση μεταπώλησης και τεχνικής υποστήριξης για φορολογικούς σκοπούς.

Στην εταιρεία «..... Ο.Ε» με ΑΦΜ καταλογίστηκε παράβαση για τη διαπιστωθείσα απομείωση, για φορολογικούς σκοπούς, της αξίας των παραστατικών λιανικών πωλήσεων, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα, πέραν των άλλων διαπιστώσεων (διαφυγόντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ επί της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης), επιβλήθηκαν και οι κυρώσεις του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1^α περ. αα σε συνδυασμό με το άρθρο 54^Ε παρ. 1 περ. α' του ν. 4987/2022, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 14/06/2024 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, στοιχειοθετείται η συνέργεια της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, ως εταιρεία που παρείχε κατά την διάρκεια των ετών 2017 και 2018 υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης, στην τέλεση ενεργειών απομείωσης των πραγματικών εσόδων της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων προς το δημόσιο. Το πρόστιμο υπό την ιδιότητα της ως συνεργός (άρθρο 60 ν. 4987/2022) είναι σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στο φορολογούμενο που διέπραξε την παράβαση, πλην των κυρώσεων του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1^α περ. αα', καθώς συντρέχει στο πρόσωπο του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1^α του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων των άρθρων 58, 58^A και 60 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024), φορολογικών ετών 2017 και 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Νόμω αβάσιμο της υποτιθέμενης παραποίησης ή επέμβασης στους φορολογικούς μηχανισμούς των επιχειρήσεων που επικαλείται η φορολογική διοίκηση - Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- Ανυπαρξία της καταλογιζόμενης παράβασης εκ μέρους της εταιρείας μας - Μη ύπαρξη επαρκούς αιτιολόγησης των σε βάρος της εταιρείας πράξεως επιβολής προστίμου.
- Εσφαλμένη κρίση περί επεμβάσεως στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών - μη αιτιολόγηση.
- Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 62 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. [...]

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» (πρώην άρθρο 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «6. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος καταναλώσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» (πρώην άρθρα 58 και 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 «Παραμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 60 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2176/08-09-2021 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (Α' 170) ως προς τη συνέργεια», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή

υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης.

Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων. Περαιτέρω ισχυρίζεται το αβάσιμο της υποτιθέμενης παράβασης καθώς δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο η επέμβαση στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών.

Επειδή, σύμφωνα με την από 14/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων τόσο στην ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις – πελάτες της και ειδικότερα σε κατάσχεση ηλεκτρονικών και φυσικών αρχείων όλων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και εν συνεχεία σε επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε., όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση (σελ. 5-33).

Ειδικότερα στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ, και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντων/17-7-2018,/31-7-2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης της εταιρείας, εστάλησαν στην του λοιπού ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την με την υπ' αριθ./17-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθ./31-7-2018 έκθεσης κατάσχεσης από τη “.....”. Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προς την ΕΛ.ΑΣ. για τα κατασχεθέντα στοιχεία της/16-07-2018 έκθεσης κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις 16/07/2018 (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) αλλά και για τα κατασχεθέντα όλων των υπολοίπων επιχειρήσεων-πελατών της προκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα με την

ονομασία "ZCALC" για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία –προγράμματα με στόχο τη μείωση των ακαθαρίστων εσόδων.

Στις 19/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ./3-β' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, όπως αναφέρεται στις σελ. 13-18 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

«...Επιχείρηση με στοιχεία «.....» - ΑΦΜ»

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

Εντοπίστηκαν διαγεγραμμένοι φάκελοι με ονομασία «.....» στους οποίους περιλαμβάνονταν εκτελέσιμα προγράμματα με ονομασίες «.....»

Το πρόγραμμα «.....» συνοπτικά προσπελαύνει τα φορολογικά παραστατικά της ημέρας -που προηγουμένως έχουν προκύψει από το σύστημα παραγγελιοληψίας και αποθηκεύει τα υπολογισθέντα οικονομικά δεδομένα σε αντίστοιχη εγγραφή στο αρχείο βάσης δεδομένωνΑφού ολοκληρωθεί η προσπέλαση των φορολογικών παραστατικών, εμφανίζεται αναφορά με τα οικονομικά δεδομένα του ημερήσιου αριθμού Z.

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

Ανακτήθηκαν διαγεγραμμένα αρχεία φορολογικών παραστατικών (txt) διαφόρων πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης , πολλά εκ των οποίων, βρέθηκαν σε φακέλους με ονομασία που καταλήγει ως «_fixed» (όπως για παράδειγμα «.....»).

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία». το οποίο προσεγγίζει το συνολικό ποσό των παραστατικών της ημέρας (με χρήση των αρχείων «.....» που παράγονται από το πρόγραμμα «.....») τροποποιώντας (προσθέτοντας ή αφαιρώντας) καταλλήλως, προϊόντα που αναγράφονται σε αυτά. Στη συνέχεια, σημαίνει με Π.Α.Η.Ψ.Σ - χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - και δημιουργεί νέα παραστατικά τύπου Β που αντιστοιχούν στις νέες αποδείξεις.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «..... με παρόμοια λειτουργία του».

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία», το οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων φορολογικών παραστατικών (Α,Β,Γ,Δ,Ε,Σ) και να υπολογίσει τα ποσά που αναφέρονται για κάθε φορολογική ημέρα.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων φορολογικών παραστατικών (Α,Β,Γ,Δ,Ε,Σ) και να εντοπίσει παραστατικά με αλλοιωμένο/ κατεστραμμένο περιεχόμενο.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο στην περίπτωση που στοιχεία (π.χ. ποσά, ΠΑΗΨΣ κλπ.), τα οποία περιέχονται σε αρχείο φορολογικού παραστατικού τύπου S, δεν συμφωνούν με εκείνα που αναγράφονται στα αντίστοιχα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου E, το πρόγραμμα δύναται να παρέμβει στο αρχείο S και να

διορθώσει τις τυχόν διαφορές. Αυτή η διαδικασία δύναται να εκτελεστεί μαζικά και για περισσότερα από ένα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου S.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο στην περίπτωση που το τελικό συνολικό ποσό, το οποίο περιέχεται στα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου A, δεν συμφωνεί με το ποσό που προκύπτει από την πρόσθεση των τιμών που αναγράφονται στο παραστατικό, το πρόγραμμα δύναται να παρέμβει στο αρχείο A και να διορθώσει τις τυχόν διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει και στο αντίστοιχο αρχείο B, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ.Σ-χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.- ώστε να αντιστοιχεί στα νέα πόσα.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο δύναται, μεταξύ άλλων, να διενεργήσει έλεγχο ως προς την ορθότητα (σύνολο τιμών, Π.Α.Η.Ψ.Σ, ύπαρξη αρχείων φορολογικού τύπου B κ.α.) των στοιχείων που περιέχονται σε αρχεία φορολογικών παραστατικών (A,B,C) και δύναται να παρέμβει στα αρχεία διορθώνοντας («Fix») τις τυχόν διαφορές. Επιπρόσθετα, παρεμβαίνει -ή δημιουργεί εκ νέου- στο αντίστοιχο αρχείο B, σημαίνοντας με καινούρια Π.Α.Η.Ψ.Σ-χωρίς τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - ώστε να αντιστοιχεί στο αρχείο A. Οι ανωτέρω ενέργειες δύναται να πραγματοποιηθούν είτε σε μεμονωμένα αρχεία είτε μαζικό σε σύνολο αρχείων.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία «.....», το οποίο δύναται να τροποποιήσει κατά βούληση τις ημερομηνίες τροποποίησης περιεχομένου (modified date) αρχείων. Σημειώνεται ότι η εν λόγω ημερομηνία τροποποιείται μόνο από το λειτουργικό σύστημα, δείχνει στην πραγματικότητα την τελευταία φορά που τροποποιήθηκε το περιεχόμενο ενός αρχείου και δεν μπορεί να αλλάξει κατά την απλή χρήση του λειτουργικού συστήματος, χωρίς εξειδικευμένη παρέμβαση στο σύστημα αρχείων αυτού.

Σύμφωνα με τις εγγραφές καταγραφής συμβατότητας εκτελέσιμων αρχείων (.....), όπως προέκυψαν μετά από αυτοματοποιημένο έλεγχο συμβατότητας των προγραμμάτων αυτών, από το λειτουργικό σύστημα, και οι οποίες αποτελούν μέρος του μητρώου του λειτουργικού συστήματος (.....) και η χρήση τους αποτελεί λειτουργία του ,όπου καταγράφονται στοιχεία εκτελέσιμων αρχείων που είτε έχουν εκτελεστεί είτε έχουν εντοπιστεί σε φάκελο που έχει προσπελάσει ο χρήστης, προέκυψε ότι η εταιρεία μηχανοργάνωσης διατηρούσε μέρος των προαναφερθέντων προγραμμάτων-εφαρμογών σε διάφορους φακέλους με ονομασίες που παρέπεμπαν στο πελατολόγιο της. Ενδεικτικά αναφέρεται μια περίπτωση από πλήθος άλλων εγγραφών:

Επιπλέον, από την ανάλυση των εγγραφών καταγραφής πρόσφατα επιλεχθέντων αρχείων «.....»¹, του μητρώου (registry) του λειτουργικού συστήματος που αποτελούν μέρος του μητρώου του λειτουργικού συστήματος (.....) και η χρήση τους αποτελεί λειτουργία του λειτουργικού συστήματος, όπου καταγράφονται στοιχεία αρχείων που ο χρήστης, μεταξύ άλλων, έχει επιλέξει για ανάγνωση ή αποθήκευση σε κάποιο πρόγραμμα, μέσω της εφαρμογής «.....» και μεταξύ των στοιχείων, στις εγγραφές αυτές καταγράφεται και η διαδρομή από όπου ο χρήστης επέλεξε το αρχείο, προέκυψε ότι η εταιρεία μηχανοργάνωσης διατηρούσε το αρχείο «.....» (αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα «.....», δηλαδή το Z της επιχείρησης) σε διάφορους φακέλους με ονομασίες που παρέπεμπαν στο πελατολόγιο της. Ενδεικτικά αναφέρεται μια περίπτωση από πλήθος άλλων εγγραφών:

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

Στις 23/04/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτ.-α' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ. αριθ./17-7-2018 Έκθεσης Κατάσχεσης μέρος των οποίων ήταν και το αρχείο με την ονομασία «.....22-3-2017» το οποίο αφορά την οντότητα «.....» με ΑΦΜ

Στις 07/12/2020 με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/07-12-2020 εξερχόμενο έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απεστάλη στο τμήμα ψηφιακών πειστηρίων της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. ο ηλεκτρονικός εξοπλισμός που ελήφθη με την υπ' αριθ...../13-07-2020 έκθεση κατάσχεσης, προς περαιτέρω επεξεργασία.

Στις 24/06/2021, η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε., απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./21/7152-β' έγγραφο έκθεσης εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης, ως απάντηση στο ως άνω έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο αναλύονται, μεταξύ άλλων, τα ευρήματά της έπειτα από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων του σκληρού δίσκου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση «..... με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο «VII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ (σελίδες 14-29) της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, αιτιολογούνται πλήρως οι διαπιστώσεις, στις οποίες κατέληξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ από την επεξεργασία των κατασχεθέντων. Ειδικότερα στη σελίδα 14 της σχετικής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι:

«Με την υπ' αριθ./17-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκε μεταξύ άλλων αρχείο excel με την ονομασία «.....».

1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΟΥ ΑΡΧΕΙΟΥ («..... 22-3-2017»)

Το ανωτέρω ηλεκτρονικό αρχείο είναι μορφής .xls και αποτελείται από τρία (3) επιμέρους φύλλα εργασίας με ονομασία «Φύλλο 1», «.....», και «Φύλλο 3» στα οποία ο χρήστης παρακολουθεί οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ Συγκεκριμένα στο φύλλο εργασίας με ονομασία «.....», αναγράφονται οι όροι «.....», «ΔΙΑΦΟΡΑ» με ποσά δίπλα ή κάτω εξ' αυτών και αναφέρονται σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Σημειώνεται ότι η αφαίρεση των («.....») καταλήγει σε ποσό το οποίο χαρακτηρίζεται ως «ΔΙΑΦΟΡΑ». Επί της διαφοράς αυτής υπολογίζεται ποσό 573,20 βάσει ποσοστού ("percent 4%"), το οποίο αποτελεί την υπολογισθείσα αμοιβή του μηχανογράφου για την απομείωση των εσόδων την συγκεκριμένη χρονική περίοδο πχ 31/3/2017-31/5/2017.

[...]

Ομοίως, στο φύλλο εργασίας με ονομασία «Φύλλο 1», περιλαμβάνονται πληροφορίες εγκατάστασης και κόστους εξοπλισμού μηχανοργάνωσης, και πληροφορίες εισπράξεων από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ο χρήστης κατέγραφε οικονομικά δεδομένα για την παροχή υπηρεσίας μηχανοργάνωσης και εξοπλισμού, με εισπράξεις από τις ανωτέρω παρεχόμενες υπηρεσίες και λοιπές σημειώσεις με ημερομηνίες και ποσά.

[...]

Τέλος στο φύλλο εργασίας με ονομασία «Φύλλο 3» δεν εμπεριέχονται πληροφορίες, είναι κενό.

1.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

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 αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών με τα βιβλία. Στην γραμμή αναφέρονται αναλυτικά τα αριθμητικά δεδομένα των καθαρών απομειωμένων εσόδων.

Τα χρονικά διαστήματα 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 χρονικών διαστημάτων διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού, άρα αφορούν τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της επιχείρησης ΑΦΜ: Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Συνεπώς τα αριθμητικά δεδομένα της ένδειξης «..... τα οποία είναι τα ποσά των εκδοθέντων και τροποποιηθέντων «Ζ» (δελτία εσόδων) ήταν σε γνώση του μηχανογράφου.

1.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Στην στήλη με τίτλο αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης διότι εκτός των άλλων λόγων που αναφέρουμε παρακάτω στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την υπ' αριθ..... Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. (σελ 10) όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (πχ επιχειρηματίες) όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.». Στο σημείο αυτό υπενθυμίζουμε ότι και ο διαχειριστής της κ. δήλωσε κατά τον αρχικό έλεγχο [...] "[...] διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων." [...]

Ο έλεγχος προσδιορίζει τα αριθμητικά ποσά του κελιού ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα για τους κάτωθι λόγους:

✓ Όπως έχει ήδη αναλυτικά εξηγηθεί παραπάνω και προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ στο αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες. Το ανωτέρω ενισχύεται και από το γεγονός ότι σε πλήθος περιπτώσεων επιχειρήσεων ο έλεγχος προέβη σε συμφωνία των πραγματικών Λιανικών πωλήσεων όπως καταγράφονταν στην βάση δεδομένων του Λογισμικού εμπορικού προγράμματος παραγγελιοληψίας με τα δεδομένα των πωλήσεων με την ένδειξη που κατέγραφε ο μηχανογράφος στα ανεπίσημα ηλεκτρονικά αρχεία που κατασχέθηκαν από τον έλεγχο.

✓ Από τον σχεδιασμό του κατασχεθέντος αρχείου από την εταιρεία μηχανογράφησης είναι σαφές ότι τα ποσά του κελιού που όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Ζ (αναφορές εσόδων) που αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης «..» τα οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων από την ελεγχόμενη επιχείρηση και των ποσών της στήλης «.....» δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει ΔΙΑΦΟΡΑ. Η πράξη αυτή κατά των έλεγχου δεν είναι δυνατό να διενεργείται μεταξύ

από την μια μεριά δηλωθέντων εσόδων και από την άλλη τυχαίων αριθμών καθώς ο αντίθετος ισχυρισμός αντίκειται στην καταγραφή του υπολογισμού της **θετικής ΔΙΑΦΟΡΑΣ**.

- ✓ Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται ποσοστό επί της εκατό (4%). Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση και αυτό διότι στα κατασχεμένα αρχεία υπάρχουν σημειώσεις που αφορούν εισπράξεις από το ποσό αυτό που σχετίζεται με αυτήν την υπηρεσία σε συγκεκριμένες ημερομηνίες υπολογίζοντας και το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης την ονομάζει «πλάνο». Επίσης, από τον τρόπο καταχώρησης των ποσών που χρεώνει η εταιρεία μηχανογράφησης στο πελάτη της γίνεται φανερή η διάκριση των ποσών που αφορούν την υπηρεσία πλάνο και των άλλων υπηρεσιών από άλλες υπηρεσίες όπως πώληση εξοπλισμού ή λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.
- ✓ Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στην αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων των τροποποιημένων αποτελεσμάτων προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί και την αμοιβή του μηχανογράφου.
- ✓ Η κατασκευή και οι υπολογισμοί στα κατασχθέντα αρχεία κατέστησαν δυνατοί λόγω της κατοχής και χρήσης των εφαρμογών που είχε αναπτύξει η είχε στην διάθεσή της εφαρμογές με τις οποίες μπορούσε να τροποποιεί τα δεδομένα (αξία, ποσότητα) των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και να τροποποιεί τις ηλεκτρονικές υπογραφές (ΠΑΗΨΣ). Επιπλέον διέθετε επιμέρους υποστηρικτικά προγράμματα προκειμένου η εκτέλεση των ανωτέρω να κατατείνει στον σχεδόν αδύνατο εντοπισμό και έλεγχο των τροποποιημένων αρχείων
- ✓ Η χρήση των δυνατοτήτων τροποποίησης των πραγματικών αποτελεσμάτων προκύπτει από όλη την κατασκευή του αρχείου που κατασχέθηκε στην επιχείρηση και κυρίως στις **σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών από την δραστηριότητα αυτή**.
[...] Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι ο χρήστης υπολογίζει σε ποσοστό επί της % την απομείωση των εσόδων (.....) που αφορά συγκεκριμένες χρονικές περιόδους για τα φορολογικά έτη 2017-2018.
- ✓ Ένα σημαντικό στοιχείο είναι η διαπίστωση του ελέγχου ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχθέντων αρχείων του μηχανογράφου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριλαμβάνονται οι χονδρικές πωλήσεις (τιμολόγια), οι χειρόγραφες Α.Λ.Π. και οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ. Από την μη συμμετοχή των χονδρικών πωλήσεων στην διαδικασία απομείωσης προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονται οι λιανικές πωλήσεις για τις οποίες οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους. Αντίθετα, επειδή οι χονδρικές πωλήσεις δηλώνονται στις φορολογικές αρχές και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσης τους. Επιπλέον, η αναφορά των κατασχθέντων αρχείων του μηχανογράφου μόνο σε λιανικές πωλήσεις οι οποίες κατά τα ανωτέρω συμφωνήθηκαν με τα βιβλία της επιχείρησης προσδίδει αξιοπιστία στα αναφερόμενα δεδομένα στο σύνολό τους και καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης χονδρικών πωλήσεων.

[...]

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις, αποδεικνύουν, πέραν πάσης αμφιβολίας την χρήση των εφαρμογών της επιχείρησης μηχανογράφησης για την απομείωση-τροποποίηση των πραγματικών εσόδων της επιχείρησης. [...]».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, περί εσφαλμένης κρίσης σχετικά με την επέμβαση στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών, έλλειψης αιτιολογίας και κατ' επέκταση αβασιμότητας των καταλογισθεισών, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, παραβάσεων, στη με ημερομηνία θεώρησης 14/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ παρατίθενται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη η αρμόδια ελεγκτική αρχή, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με συγκεκριμένο τρόπο την διαπίστωση των ανωτέρω αποδιδόμενων παραβάσεων.

Επειδή, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και την ολοκλήρωση του ελέγχου κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. /29-02-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς και του με αριθ. /29-02-2024 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Το ανωτέρω ΣΔΕ επιδόθηκε στις 11/03/2024 στο Διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας κ. αλλά αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που να αποδεικνύουν το βάσιμο των ισχυρισμών της, περί του αντιθέτου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 14/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ. /27-06-2024 και /27-06-2024 πράξεις επιβολής προστίμου των άρθρων 58 και 58^Α του ν.4987/2022 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024), φορολογικών ετών 2017 και 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την **επικύρωση:** α) της υπ' αριθ. /27-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 58 και 58^Α του ν.4987/2022 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. /27-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 58 και 58^Α του ν.4987/2022 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο άρθρων 58, 58^A και 60 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024), (Αριθ. Πράξης/27-06-2024)

- Ποσό καταλογισμού: **15.795,41€**

Φορολογικό Έτος 2018

Πρόστιμο άρθρων 58, 58^A και 60 του ν.4987 /2022 (ήδη άρθρα 53, 54 και 70 του ν. 5104/2024), (Αριθ. Πράξης/27-06-2024)

- Ποσό καταλογισμού: **11.746,83€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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