



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/11/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 3170

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 ΔιαχειριστήΑΦΜ που εδρεύει στη ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού....., κατά της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 11 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 11 του ν.5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

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 τη με αριθ.πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 800.000,00€ (8 περιπτώσεις x 100.000,00), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 11 περ. αβ' και 57 παρ. 2 του ν.5104/2024.

Ειδικότερα, το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, διότι παρείχε τεχνική υποστήριξη και αποδεδειγμένα παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσαν οι κάτωθι επιχειρήσεις-πελάτες της και τους οποίους είχαν προμηθευτεί από εκείνη, παραποιώντας/τροποποιώντας και απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) με τη χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους για φορολογικούς σκοπούς (με σκοπό την παράνομη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 §2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ):

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΟ- ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	Φ.Η.Μ.
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 14/06/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, από την οποία διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της με αριθ.παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα, ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτη με υπολογιστή κατά εξακολούθηση.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της υπ' αριθ.παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε προκαταρκτική εξέταση για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτη με υπολογιστή κατ'

εξακολούθησε. Για την εκτέλεση της ανωτέρω Εισαγγελικής παραγγελίας εκδόθηκε η υπ' αριθ.και στη συνέχεια οι υπ' αριθ.εντολές ελέγχου με τις οποίες ανατέθηκε στους υπογράφοντες την έκθεση ελεγκτές, ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 στην προσφεύγουσα εταιρεία.

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.Έκθεση Κατάσχεσης τα ηλεκτρονικά αρχεία (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) και διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι η εταιρείαμε ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης (σχετ.εντολές ελέγχου) κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία και ηλεκτρονικός εξοπλισμός, με τις υπ' αριθ.Εκθέσεις Κατάσχεσης.

Συγκεκριμένα, στις 17/07/2018, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε μετέβη στην εν λόγω εταιρεία μηχανοργάνωσηςμε έδρα επί της οδού..... Από τον έλεγχο προέκυψαν στοιχεία τα οποία παραπέμπουν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου σε επιχείρηση εστίασης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, της οποίας προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών ήταν η καθώς βρέθηκαν αποδείξεις εκδόσεως της ελεγχόμενης εταιρείας, με την αρχική τους και τη μειωμένη αξία. Κατόπιν αυτών, το συνεργείο ελέγχου προχώρησε σε κατάσχεση ηλεκτρονικών αρχείων της επιχείρησης, με την υπ' αριθ.έκθεση κατάσχεσης.

Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξειςκαικαι επί της διαφοράς τους υπολογίζονταν βάσει ενός ποσοστού ποσό για το οποίο συχνά υπήρχαν σχόλια είσπραξης του (τμηματικές καταβολές) από την εταιρεία μηχανοργάνωσηςΣτο σύνολο των περιπτώσεων αυτών η ένδειξηαφορούσε ένα νούμερο μικρότερο από αυτό τουκαι κάθε φορά οι ενδείξεις αυτές αναφέρονταν σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Η παραπάνω έρευνα οδήγησε στην υπόνοια ότι η ένδειξηαφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξητις μειωμένες κατά ένα ποσοστό πωλήσεις.

Κατόπιν ακολούθησε νέος έλεγχος στις 31/07/2018 στηνμε βάση την υπ' αριθ.Εντολή Ελέγχου. Συγκεκριμένα, συνεργείο ελέγχου, με τη συνδρομή υπαλλήλου της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, μετέβη στην εν λόγω εταιρεία μηχανοργάνωσης και κατέσχεσε ηλεκτρονικό εξοπλισμό, με την υπ' αριθ.Έκθεση Κατάσχεσης.

Στις 15/5/2019 υποβλήθηκε αίτημα παροχής πληροφοριών υπ' αριθ. πρωτ., σχετικά με το αν η εταιρεία - ΑΦΜέχει λάβει από την αρμόδια Επιτροπή έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) που αφορά ΕΑΦΔΣΣ. Η εν λόγω Δ/ΝΣΗ απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο, ότι η εν λόγω εταιρεία ουδέποτε έχει λάβει από την Επιτροπή Έγκρισης Καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών, έγκριση καταλληλότητας ΦΗΜ.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Δ/ΝΣΗΣ, στην οποία εστάλησαν τα κατασχεμένα αρχεία της εταιρείας μηχανογράφησης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους, όπως αναφέρεται αναλυτικά στην από 14/06/2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιήθηκαν από τις κάτωθι οκτώ (8) επιχειρήσεις, το έτος 2018 και συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt), ως επιχείρηση μεταπώλησης ή και τεχνικής υποστήριξης για φορολογικούς σκοπούς:

1. Επιχείρησηγια τη χρήση 2018, για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου
2. Επιχείρηση- ΑΦΜ....., για τη χρήση 2018, για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου
3. Επιχείρηση- ΑΦΜγια τη χρήση 2018, για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς με αριθμό μητρώου
4. ΕπιχείρησηΑΦΜ:για τη χρήση 2018, για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς με αριθμό μητρώου
5. Επιχείρηση.....- ΑΦΜ:.....» για τη χρήση 2018, για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς με αριθμό μητρώου
6. Επιχείρηση- ΑΦΜ για τη χρήση 2018, για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς με αριθμό μητρώου
7. Επιχείρηση- ΑΦΜ για τη χρήση 2018, για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου
8. Επιχείρηση- ΑΦΜ για τη χρήση 2018, για τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς και του με αριθ.προσωρινού προσδιορισμού προστίμου με τον οποίο καταλογίστηκε ποσό προστίμου 800.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 11 περ. αβ' του ν.5104/2024.

Για το ανωτέρω ΣΔΕ, το οποίο επιδόθηκε στις 14/05/2024 στο Διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν υποβλήθηκαν απόψεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νόμω Αβάσιμο - Εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων του νόμου σε σχέση με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμων: το πρόστιμο θα πρέπει να ακυρωθεί ως επιβαλλόμενο κατά παράβαση διάταξης νόμου, άλλως διότι δεν στηρίζεται στην ορθή νομική διάταξη. Συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο επί παραβάσεων των άρθρων 58 και 60 του ν. 4174/2013. Επομένως επιβολή του προστίμου

προστίμων με συνεπεία των ως άνω άρθρων είναι καταφανώς εσφαλμένη, ως μη βασιζόμενη σε ορθή διάταξη του νόμου, αφού οι φερόμενες ως εκ μέρους της εταιρείας παραβάσεις προβλέπονται στα άρθρα 54 και 54 ΣΤ του ν. 4174/2013. Επιπλέον, ούτε η αναφορά στις περιπτώσεις του άρθρου 57 παρ. 2 και 11 περ. αβ του ν. 5104/2024 είναι ορθή αφού, αφενός κατά την υποτιθέμενη περίοδο της υποτιθέμενης παράβασης ίσχυε ο ως άνω νόμος 4174/2013 ενώ περαιτέρω, προκύπτει ότι δεν εφαρμόζεται ούτε η περίπτωση της παρ. 11 περ. αβ, αφού στις περισσότερες των περιπτώσεων η φορολογική διοίκηση θεωρεί την προσφεύγουσα εταιρεία μας ως συνεργό στις υποτιθέμενες πράξεις παραποίησης ή επέμβασης ενώ η ως άνω διάταξη του άρθρου 57 αναφέρεται σε αυτουργό της παράβασης.

2. Αντισυνταγματικότητα της επιβολής των σε βάρος της προστίμων: οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ αφορούν παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020, ήτοι μετά την 31^η/7/2020, ενώ οι υποτιθέμενες παραβάσεις που καταλογίζονται στην προσφεύγουσα αφορούν στις φορολογικές χρήσεις 2017 - 2018 οπότε ίσχυε η επιβολή προστίμου που έφθανε κατ' ανώτατο ύψος σε ποσό € 10.000,00 ευρώ. Περαιτέρω, οι πράξεις επιβολής προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για δήθεν παράβαση παραβίασης ή τροποποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, έρχονται σε ευθεία αντίθεση με την επιβολή άλλων πράξεων προστίμων σε βάρος της, οι οποίες επιβλήθηκαν εντός του Δεκεμβρίου του έτους 2021 και σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν εκείνη που προέβαινε, ως αυτουργός, στις πράξεις παρέμβασης ή τροποποίησης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, αλλά η συνεργός των επιχειρήσεων που προέβαιναν στις εν λόγω παρεμβάσεις ή τροποποιήσεις των ταμειακών μηχανών.
3. Νόμω αβάσιμο της υποτιθέμενης παραποίησης ή επέμβασης στους φορολογικούς μηχανισμούς των επιχειρήσεων που επικαλείται η φορολογική διοίκηση - Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
4. Ανυπαρξία καταλογιζόμενης παράβασης εκ μέρους της εταιρείας - Μη ύπαρξη επαρκούς αιτιολόγησης των σε βάρος της εταιρείας πράξεων επιβολής προστίμου.
5. Εσφαλμένη κρίση περί επεμβάσεως στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών – μη αιτιολόγηση.
6. Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του νόμου, το πρόστιμο θα πρέπει να ακυρωθεί. Ειδικότερα, το επιβληθέν πρόστιμο δεν βασίζεται στην ορθή νομική διάταξη καθώς στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο επί παραβάσεων των άρθρων 58 και 60 του ν. 4174/2013 ενώ οι φερόμενες ως εκ μέρους της εταιρείας παραβάσεις προβλέπονται στα άρθρα 54 και 54 ΣΤ του ν. 4174/2013.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔικ.), ορίζεται ότι:

«1. Το δικαστήριο απαγγέλει την ακυρότητα των διαδικαστικών πράξεων οι οποίες διενεργήθηκαν, από το ίδιο ή από διάδικο, κατά παράβαση των διατάξεων που τις ρυθμίζουν.

2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο ακυρότητα απαγγέλλεται από το Δικαστήριο: α) [...] β) ύστερα από αίτηση του διαδίκου σε κάθε άλλη περίπτωση και εφόσον κριθεί ότι η παράβαση προκάλεσε σε αυτόν βλάβη, ή οποία δεν είναι δυνατόν να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο.

3. Η αίτηση του διαδίκου στην περ. β' της προηγούμενης παραγράφου, είναι अपαράδεκτη: α) αν δεν υποβληθεί κατά την πρώτη, μετά την παράβαση, συζήτηση, β) αν υποβληθεί από διάδικο που έχει προκαλέσει την παράβαση ή που έχει συντελέσει σε αυτήν ή που έχει παραιτηθεί ρητώς ή σιωπηρώς, μετά η διενέργεια της διαδικαστικής πράξης, από την υποβολή αίτησης.

4. Μετά την απαγγελία της ακυρότητας, το δικαστήριο διατάζει να επαναληφθεί η πράξη, εκτός αν έχει ήδη επέλθει απώλεια του σχετικού.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:
α) [...]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ως ισχυρισμό την ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης με το αιτιολογικό ότι στην εν λόγω πράξη αναγράφεται η επιβολή προστίμου επί παραβάσεων των άρθρων 58 και 60 του ν. 4174/2013, αντί των διατάξεων 54 και 54 ΣΤ του ν. 4174/2013, βάσει των οποίων επιβλήθηκαν εν τέλει οι φερόμενες ως εκ μέρους της εταιρείας παραβάσεις .

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στον τίτλο της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται, «ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΑΡΘΡ. 58 ΚΑΙ 60 Ν.4174/2013», ενώ παρακάτω, στην αιτιολογία της ως άνω πράξης, αναφέρονται τα εξής:

«[...] *Επιβάλλουμε για το φορολογικό έτος 2018 στην παραπάνω επιχείρηση για οκτώ (8) παραβάσεις πρόστιμο ίσο με Οκτακόσιες χιλιάδες ευρώ (€800.000,00), διότι η επιχείρηση παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία των Φορολογικών Ηλεκτρονικών που χρησιμοποιήθηκαν από τις επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν και αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου. Συγκεκριμένα, τροποποιούσε, απομειώνοντας, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών, τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών -πωλήσεων των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) που εκδίδονταν από τους ΦΗΜ που χρησιμοποιήθηκαν από τις επιχειρήσεις κατά παράβαση των άρθρ.12 παρ. 1,2,7,8 άρθρ. 13, άρθρ.15 και άρθρ.40 παρ.1,2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).*

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ.11 περ. αβ & 57 παρ.2 του Ν. 5104/2024(Κ.Φ.Δ.) [...].».

Επειδή, περαιτέρω, στην από 14/06/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αφενός μεν παρατίθενται αναλυτικά και με σαφήνεια οι πληροφορίες που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα επί του διενεργηθέντος ελέγχου και τα αποτελέσματα ελέγχου των αποτελεσμάτων προσδιορίζονται με ακρίβεια και πληρότητα, αφετέρου δε προκύπτει ότι η

αναγραφή του λανθασμένου ως άνω τίτλου στην πράξη επιβολής προστίμου έγινε προφανώς εκ παραδρομής.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης βασιζόμενη στην ως άνω τυπική παράλειψη, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτής, κατά συνέπεια δεν συντρέχει περίπτωση ακυρότητας της ως άνω πράξης, και ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η αναφορά στις περιπτώσεις του άρθρου 57 παρ. 2 και 11 περ. αβ του ν. 5104/2024 δεν είναι ορθή αφού, αφενός κατά την υποτιθέμενη περίοδο της υποτιθέμενης παράβασης ίσχυε ο ως άνω νόμος 4174/2013 ενώ περαιτέρω, προκύπτει ότι δεν εφαρμόζεται ούτε η περίπτωση της παρ. 11 περ. αβ, αφού στις περισσότερες των περιπτώσεων η φορολογική διοίκηση θεωρεί την προσφεύγουσα εταιρεία μας ως συνεργό στις υποτιθέμενες πράξεις παραποίησης ή επέμβασης ενώ η ως άνω διάταξη του άρθρου 57 αναφέρεται σε αυτουργό της παράβασης. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι αντισυνταγματική, καθώς έχει ως νομικό έρεισμα τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 101 του Ν. 4714/2020 και το Ν. 4987/2022 και έχει εφαρμογή για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του νόμου, ήτοι την 31^η/7/2020. Ωστόσο, η φορολογική διοίκηση φέρεται να «διαπίστωσε» τις υποτιθέμενες παραβάσεις πριν την έναρξη ισχύος του ως άνω νόμου 4714/2020, ήτοι κατά την κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας, καθώς επίσης και μίας εκάστης των αναφερομένων στα πρόστιμα επιχειρήσεων, οι οποίες έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2018 και 2019. Συνεπώς, κατά τρόπο αντισυνταγματικό επιβλήθηκαν σε βάρος της τα προσβαλλόμενα ως άνω εξοντωτικά πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν. 5104/2022 (ΚΦΔ) (πρώην άρθρο 54ΣΤ παρ.1 περ.αβ' του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «11. Σε περίπτωση παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή έκδοσης αποδείξεων εσόδου ή δελτίων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών χωρίς χρήση Φ.Η.Μ. ή Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων ή από Φ.Η.Μ. που δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή λογισμικό Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων που δεν έχει αδειοδοτηθεί ή που συνεργάζεται με Εμπορικό/Λογιστικό Πρόγραμμα Διαχείρισης (.....)» που δεν πληροί τα οριζόμενα στην απόφαση της παρ. 17 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Α' 251), επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος χρήστης του Φ.Η.Μ. ή ο χρήστης Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, επιβάλλεται κατά περίπτωση το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της παρ. 2, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ως άνω παραγράφου,

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) για τη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή άδεια καταλληλότητας

λογισμικού για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει κατασκευάσει ή μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ «Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές [...]» του ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος 2018 (ήδη άρθρο 57 παρ. 11 περ. αβ' του ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

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

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

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 «Τροποποιήσεις του άρθρου 11 ΚΦΔ και προσθήκη νέων άρθρων 54 Ε και 54 ΣΤ στον ΚΦΔ - Συμπλήρωση ρυθμίσεων για αναστολή χρήσης ΑΦΜ ή απενεργοποίησή του, καθώς και για πρόστιμα και παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), ορίζεται ότι: «3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2180/17-09-2021 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013)», αναφέρεται ότι:.

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

Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αα

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. αα' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του

προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω.

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

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

Β. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ. 1, περ. αβ':

4. Σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ, όταν ο υπαίτιος της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία Φ.Η.Μ. είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία Φ.Η.Μ. επιβάλλεται σε αυτήν την επιχείρηση ή σε αυτό το πρόσωπο πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις. Για τη σχέση του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ ως προς το άρθρο 60 ΚΦΔ βλέπε και την Ε.2176/08.09.2021.».

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων, το άρθρο 54ΣΤ του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 57 παρ. 11 του ν. 5104/2024) προστέθηκε με το άρθρο 101 παρ.2 του 4714/2020, με την παρ.3γ' του οποίου ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 01/08/2020 και μετά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 14/06/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ.5-19), η ολοκλήρωση του ελέγχου για κάθε μία επιχείρηση για την οποία διαπιστώθηκε παραποίηση της λειτουργίας των φορολογικών μηχανισμών από την προσφεύγουσα εταιρεία και η σύνταξη έκαστου σημειώματος διαπιστώσεων διενεργήθηκε στο χρονικό διάστημα από 10/10/2023 έως 03/01/2024.

Επειδή, περαιτέρω, η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι η 14^η/6/2024, αποτελεί και την ημερομηνία διαπίστωσης των ευρημάτων ελέγχου, επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, το πρόστιμο που επιβάλλεται για τις παραβάσεις που καταλογίζονται στην προσφεύγουσα εταιρεία, είναι αυτό που ορίζεται στο άρθρο 54ΣΤ §1 περ. αβ' του ν.498/2022 (ήδη άρθρο 57 παρ. 11 περ. αβ' του ν. 5104/2024), ήτοι 100.000,00 για κάθε παράβαση.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα καθώς η φορολογική διοίκηση την αντιμετωπίζει κατά περίπτωση ως συνεργό στις υποτιθέμενες πράξεις επέμβασης, παραποίησης ή παραποίησης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και να της επιβάλλει τα προβλεπόμενα από το νόμο πρόστιμα αλλά και ως αυτουργό των εν λόγω πράξεων επιβάλλοντας άλλα πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 «Παρεμπόδιση, 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, στις διατάξεις της Ε.2176/08-09-2021 «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 υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος». [...] 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, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 57 παρ. 11 περ. αβ' του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 54ΣΤ παρ.1 περ.αβ' του ν.4987/2022) και οι σχετικοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

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 του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 24 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), 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.».

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 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 ελεγχομένου, 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 στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου 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 το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το 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....., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (....., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (..... Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

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

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

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

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

τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/31-12-2012 (ΦΕΚ Β' 3517) με θέμα: «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΠΣ.» αναφέρεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

...

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

2.18.1.1. Το λογισμικό του ΦΗΜ ελέγχει, μέσω ειδικού αλγόριθμου, την πρόσβαση εξουσιοδοτημένων τεχνικών σ' αυτό. Ο κάτοχος της άδειας είναι υπεύθυνος για την παραχώρηση συγκεκριμένων συνδυασμών αλληλουχιών γραμμάτων και αριθμών (κωδικών πρόσβασης) στους εξουσιοδοτημένους απ' αυτόν τεχνικούς. Στις περιπτώσεις που απαιτούνται ειδικοί τεχνικοί χειρισμοί προγραμματισμού για την επαναφορά σε κανονική λειτουργία του ΦΗΜ, έπειτα από βλάβη - μηδενισμό της μνήμης εργασίας (CMOS Error) και ρύθμιση - διόρθωση της ημερομηνίας και ώρας, ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός εισάγει τον απαραίτητο κωδικό πρόσβασης. Μόνον στην περίπτωση που το λογισμικό του ΦΗΜ αναγνωρίσει τον συγκεκριμένο κωδικό, επιτρέπεται η συνέχιση των λοιπών χειρισμών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού, για την επαναφορά του ΦΗΜ σε κανονική λειτουργία.

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

2.18.1.3. Η πλήρης και λεπτομερής περιγραφή των τεχνικών χειρισμών που απαιτούν χρήση κωδικού καθώς και του αλγορίθμου ελέγχου πρόσβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού, κατατίθενται στην Επιτροπή, στο φάκελο αίτησης χορήγησης άδειας καταλληλότητας. Το σημείο αυτό ελέγχεται ειδικά από την επιτροπή.

...

2.19. Αξιοπιστία

2.19.1. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ έχει σαν μέτρο τη μέση χρονική διάρκεια λειτουργίας της, χωρίς να υποστεί οποιαδήποτε βλάβη (MTBF).

2.19.2. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ προσδιορίζεται από την αξιοπιστία των επιμέρους υποσυστημάτων του και για τις προδιαγραφόμενες συνθήκες περιβάλλοντος. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ αποτελεί προϋπόθεση για την χορήγηση της άδειας καταλληλότητας και δίδεται ειδική έμφαση κατά την αξιολόγηση της.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 με θέμα: «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποστελλομένων αρχείων δεδομένων των

φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 6

Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

6.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

6.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να:

- παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κ.λπ.),
- βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο, στο βήμα iv.

6.3. Ο έλεγχος ενός στοιχείου μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής βήματα:

- i. Προσδιορισμό επί του ελεγχόμενου στοιχείου της ημερομηνίας έκδοσής του, καθώς και των στοιχείων της συμβολοσειράς Σήμανσης και της ΕΑΦΔΣΣ, από την οποία προέρχεται.
- ii. Εκτύπωση Δελτίου Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) για την ημερομηνία αυτή και προσδιορισμό επ' αυτού της Γενικής Ημερήσιας ΠΑΗΨΣ.
- iii. Πρόσβαση στα φυλασσόμενα ηλεκτρονικά αρχεία στοιχείων και ΠΑΗΨΣ για την ημέρα αυτή και τα οποία αφορούν την συγκεκριμένη ΕΑΦΔΣΣ
- iv. Εντοπισμό και εκτύπωση των ηλεκτρονικών αρχείων κειμένου και ΠΑΗΨΣ του στοιχείου που ελέγχεται.
- v. Έλεγχο του περιεχομένου του αρχείου κειμένου (" _a.txt"), με το ελεγχόμενο στοιχείο. Ελέγχεται το περιεχόμενο, ανεξάρτητα από το μέγεθος και την εμφάνιση των χαρακτήρων. (Η συμβολοσειρά Σήμανσης δεν λαμβάνεται υπ' όψη). Θα πρέπει να Ταυτίζονται!
- vi. Σύγκριση του περιεχομένου του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ (" _b.txt"), με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου. Θα πρέπει να Ταυτίζονται !
- vii. Χρήση Η/Υ για την εκτέλεση ειδικού προγράμματος δημιουργίας συνόψεων SHA-1, και δημιουργία γενικής ΠΑΗΨΣ από τις επιμέρους ΠΑΗΨΣ κάθε στοιχείου της ημέρας (στην οποία φυσικά συμμετέχει και η ΠΑΗΨΣ του ελεγχόμενου στοιχείου).
- viii. Σύγκριση της προκύπτουσας ΠΑΗΨΣ του ελέγχου, με αυτήν που αναγράφεται στο Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ), του βήματος ii. Θα πρέπει να Ταυτίζονται !
- ix. Σύγκριση του αρχείου a.txt με το αντίστοιχο αρχείο e.txt. Τα πεδία του e.txt θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα του a.txt.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1068 (ΦΕΚ Β' 497/01-04-2015) με θέμα: «Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων -χρηστών Φ.Η.Μ.» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 10

Τήρηση Ηλεκτρονικών Αρχείων

10.1 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών διαθέτει πλήρη πρόσβαση (δικαίωμα εισαγωγής, διαγραφής, ενημέρωσης, ελέγχου) στους ηλεκτρονικούς πίνακες και τα ηλεκτρονικά αρχεία του TAXIS και του TAXISNET που αφορούν εγκεκριμένους τύπους Φ.Η.Μ., αγορές, πωλήσεις, παύσεις, μεταβολές Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατασκευαστριών εταιρειών κατόχων

αδειών καταλληλότητας Φ.Η.Μ. ή αδειών τεχνικής υποστήριξης Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατόχων Φ.Η.Μ., στοιχεία των εξουσιοδοτημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., αναλυτικά και συγκεντρωτικά δεδομένα πωλήσεων Φ.Η.Μ..

10.2 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών σε συνεργασία με την Δ/νση Υπολογιστικών Υποδομών της ΓΓΠΣ και το Γραφείο Ασφαλείας της ΓΓΠΣ, καθορίζει την πρόσβαση στα δεδομένα των αναφερόμενων στην παράγραφο 10.1 πινάκων, με σκοπό την διαφύλαξη της ακεραιότητας αυτών.

Άρθρο 11

Παραβιάσεις-Παραβάσεις

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

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις και περαιτέρω η έκθεση ελέγχου είναι ανατιολόγητες καθώς, δεν διευκρινίζουν κατά ποιον τρόπο υπήρξε από μέρους της η επέμβαση ή παραποίηση του φορολογικού μηχανισμού τρίτων επιχειρήσεων, με ποιον τρόπο διαπιστώθηκε η συμμετοχή της σε οποιαδήποτε παραβίαση ή παραποίηση των αναφερόμενων φορολογικών μηχανισμών. Επομένως δεν παρατίθεται ούτε ένα πραγματικό στοιχείο το οποίο να αποδεικνύει τις αναφερόμενες παραβάσεις και κατά συνέπεια οι σε βάρος της κατηγορίες είναι έωλες και ανυπόστατες, ενώ οι επιβαλλόμενες πράξεις είναι παντελώς ανατιολόγητες.

Επειδή, με τις διατάξεις της Ε.2051/01-08-2023 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022 (Α'206) (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ)», αναφέρεται ότι:

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

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

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος- χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το εν λόγω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει

μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

2. Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι κάθε ΦΗΜ, ανεξαρτήτως είδους και τύπου, θεωρείται πάντοτε ως ενιαίο λειτουργικό σύνολο με λοιπά μέρη που ενδέχεται να διασυνδέονται εξωτερικά, μέσω κατάλληλων καναλιών επικοινωνίας με σκοπό την ορθή έκδοση των παραστατικών.

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

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

α. Παραβίαση του ΦΗΜ συνιστά:

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

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

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

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

(γα) Η διαπίστωση χρήσης είτε παράνομου λογισμικού είτε λοιπών άλλων μέσων με αποτέλεσμα την εκ των υστέρων διαγραφή των προαναφερόμενων αρχείων που παράγει ο ΦΗΜ και τα οποία είναι αποθηκευμένα είτε στην εσωτερική μνήμη στην περίπτωση χρήσης ΦΤΜ και ΑΔΗΜΕ είτε σε αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή στην περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ., συνιστά επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 14/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας- εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Προϊσταμένου 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 – πόρισμα ελέγχου, σελ. 56-58).

Ειδικότερα στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντωνΕκθέσεων Κατάσχεσης, 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 τηνμε την υπ' αριθ.Έκθεση Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθ./31-7-2018 έκθεσης κατάσχεσης από την “.....”. Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προς την ΕΛ.ΑΣ. για τα κατασχεθέντα στοιχεία τηςέκθεσης κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις(σκληροί δίσκοι και Η/Υ) αλλά και για τα κατασχεθέντα όλων των υπολοίπων επιχειρήσεων-πελατών τηςπροκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα με την ονομασίαγια 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. έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, όπως αναφέρεται στις σελ. 22-25 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

«[...] Επιχείρηση με στοιχεία ΑΦΜΕντοπίστηκε εγκατεστημένο το λογισμικότο 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..... και.....

Το πρόγραμμασυνοπτικά προσπελαίνει 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 πρόγραμμαυπολογίζει 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 «_.....» (όπως για παράδειγμα).

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασίατο οποίο προσεγγίζει το συνολικό ποσό των παραστατικών της ημέρας (με χρήση των αρχείωνπου παράγονται από το πρόγραμματροποποιώντας (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 B που αντιστοιχούν στις νέες αποδείξεις.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασίαμε παρόμοια λειτουργία του

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασίατο οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων φορολογικών παραστατικών (A,B,C,D,E,S) και να υπολογίσει τα ποσά που αναφέρονται για κάθε φορολογική ημέρα.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασίατο οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων φορολογικών παραστατικών (A,B,C,D,E,S) και να εντοπίσει παραστατικά με αλλοιωμένο/ κατεστραμμένο περιεχόμενο.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασίατο 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 ονομασίατο 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 ποσά.

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 Β κ.α.) των στοιχείων που περιέχονται σε αρχεία φορολογικών παραστατικών (Α,Β,Γ) 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.Σ-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.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασίατο 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 (Windows registry) 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 «....., 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 Ζ 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 ονομασίατο οποίο φέρει όμοια λειτουργικότητα με το πρόγραμμαΤο πρόγραμμακατόπιν πρόσβασης στο αρχείο(αρχείο που παράγεται από το πρόγραμμα που περιγράφεται ανωτέρω) τροποποιεί κατά βούληση και στο σύνολο τους όλες τις τιμές των εγγραφών Ζ, είτε μία-μία, είτε και μαζικά, χειροκίνητα ή και με αυτοματοποιημένους αλγορίθμους (όπως ποσοστιαία μείωση).».

Στις 23/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ. αρ.Έκθεσης Κατάσχεσης τα οποία αφορούν αρχεία excel των προαναφερόμενων οκτώ (8) εμπλεκόμενων επιχειρήσεων.

Στις 24/06/2021 και 15/06/2022 η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. με τα υπ' αριθ. πρωτ.' αντίστοιχα έγγραφα Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία που αφορούν μεταξύ άλλων τις κάτωθι επιχειρήσεις:

-με Α.Φ.Μ.:
-με Α.Φ.Μ:
-με Α.Φ.Μ:

Η ανωτέρω Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, απεστάλη με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου της Υπηρεσίας μας,

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση κατ' άρθρο 31ΠΑΡ.2 ΚΠΔ στο Διαχειριστή της προσφεύγουσας κ..... ο οποίος εκλήθη να δώσει εξηγήσεις σχετικά με την κατασκευή και χρήση προγράμματος μέσω του οποίου μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα των πελατών της εταιρείαςΛήφθηκαν επίσης ένορκες καταθέσεις από τους τεχνικούς της προσφεύγουσας εταιρείας μηχανοργάνωσης (αποσπάσματα καταθέσεων στις σελίδες 25-29 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο «VIII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ (σελίδες 29-56) 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 71 της σχετικής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι:

«[...] Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα φορολογικά βιβλία της εταιρείαςέχουν καταχωρηθεί οι αξίες των πωληθέντων ειδών όπως προκύπτουν από τον ηλεκτρονικό φάκελο με τις τροποποιημένες μειωμένες αξίες.

Δηλαδή η εταιρεία μηχανοργάνωσηςμε την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους, τροποποιούσε και τα δικά της ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία txt απομειώνοντας με αυτό τον τρόπο το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιορίζει τα αριθμητικά ποσά της στήλης(ΚΑΘΑΡΟ) ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα νια τους κάτωθι λόγους:

1. Όπως έχει ήδη αναλυτικά επεξηγηθεί 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.
2. Από τον σχεδιασμό των κατασχεθέντων αρχείων από την ελεγχόμενη εταιρεία είναι σαφές ότι τα ποσά της στήληςπου όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Ζ αφαιρούνται από τα ποσά της στήληςτα οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ ή ΚΕΡΔΟΣ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων της επιχείρησης-πελάτη και των ποσών της στήλης ΚΑΘΑΡΟ δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει «ΔΙΑΦΟΡΑ ή ΚΕΡΔΟΣ». 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 ή ΚΕΡΔΟΥΣ,

3. Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται κάποιο ποσοστό επί τοις εκατό (6% ή άλλο). Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην επιχείρηση-πελάτη 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 ελεγχόμενη επιχείρηση την ονομάζει «πλάνο» ή «plan». Επίσης, από τον τρόπο καταχώρησης των ποσών που χρεώνει η ελεγχόμενη επιχείρηση στο πελάτη της γίνεται φανερό η διάκριση των ποσών που αφορούν την υπηρεσία πλάνο και άλλων υπηρεσιών όπως πώληση εξοπλισμού ή λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.
4. Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στηνγια μεγάλο χρονικό διάστημα με τους υπολογισμούς που περιγράψαμε αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων και των τροποποιημένων αποτελεσμάτων προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί την αμοιβή της.
5. Η κατασκευή και οι υπολογισμοί στα κατασχεθέντα αρχεία κατέστησαν δυνατοί λόγω της κατοχής και χρήσης των εφαρμογών που είχε αναπτύξει ηκαι αναλύθηκαν διεξοδικά από την ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. Συνοπτικά από την πραγματογνωμοσύνη της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε., προκύπτει ότι ηείχε στην διάθεσή της εφαρμογές με τις οποίες μπορούσε να τροποποιεί τα δεδομένα (αξία, ποσότητα) των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι ΕΑΦΔΣΣ 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.
6. Η χρήση των δυνατοτήτων τροποποίησης των πραγματικών αποτελεσμάτων προκύπτει από όλη την κατασκευή των αρχείων που κατασχέθηκαν στην επιχείρησηκαι κυρίως στις σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών από την δραστηριότητα αυτή.
7. Επίσης η χρήση των εφαρμογών απομείωσης εσόδων αποδεικνύεται και από τα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης από την οποία λήφθηκαν οι υπ' αριθ.αποδείξεις και προσκομίστηκαν τροποποιημένα τα ηλεκτρονικά αρχεία a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων με την ίδια ακριβώς σήμανση (b.txt). Παρακάτω εμφανίζονται οι δύο αποδείξεις, αριστερά η αρχική και δεξιά η τροποποιημένη: [...]
8. Από το γεγονός ότι πλήθος επιχειρήσεων οι οποίες είναι πελάτες της ελεγχόμενης εταιρείας μηχανογράφησης και ελέγχθηκαν στο πλαίσιο της εισαγγελικής παραγγελίας/2019 του Οικονομικού Εισαγγελέα υπέβαλλαν τροποποιητικές Δηλώσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ, δηλώνοντας τα ποσά που προέκυψαν από τον έλεγχο, κάνοντας δεκτές τις διαπιστώσεις αυτού σχετικά με τις ενδείξειςκαι τα ποσά αυτών.

Ένα σημαντικό στοιχείο είναι η διαπίστωση του ελέγχου ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχεθέντων αρχείων του μηχανογράφου που αφορούν τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις **δεν συμπεριλαμβάνονται** οι χονδρικές πωλήσεις (τιμολόγια), οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από άλλου τύπου ΦΗΜ εκτός ΕΑΦΔΣΣ. 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 απομείωσής τους. Επιπλέον η αναφορά των κατασχεμένων 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.

Από τους προηγούμενους αναλυτικά αναφερόμενους λόγους δεν καταλείπεται ουδεμία αμφιβολία ότι τα δεδομένα τουκαθαρό αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και τα δεδομένα τουαποτελούν τα τροποποιημένα έσοδα. [...]».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, περί έλλειψης αιτιολογίας των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων και της έκθεσης ελέγχου καθώς και αναιτιολόγητης κρίσης του ελέγχου περί επεμβάσεως στο λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών τρίτων εταιρειών, στη με ημερομηνία θεώρησης 14/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014, του Προϊσταμένου 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 τη διαπίστωση των ανωτέρω αποδιδόμενων παραβάσεων.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την από 14/06/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από τη με αριθμό παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα και ως εκ τούτου οι ελεγκτές που τον διενήργησαν ήταν ανακριτικοί υπάλληλοι. Σύμφωνα δε με το άρθρο 183 του ν. 4620/2019 «Κώδικας Ποινικής Δικονομίας» ορίζεται: «Αν απαιτούνται ειδικές γνώσεις ορισμένης επιστήμης ή τέχνης για να γίνει ακριβής διάγνωση και κρίση κάποιου γεγονότος, οι ανακριτικοί υπάλληλοι ή το δικαστήριο μπορούν αυτεπαγγέλτως ή με αίτηση κάποιου διαδίκου ή του εισαγγελέα να διατάξουν πραγματογνωμοσύνη. Η πραγματογνωμοσύνη διατάσσεται υποχρεωτικά, αν ο νόμος ρητά επιβάλλει τη διεξαγωγή της».

Επειδή, εν προκειμένω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τις εν λόγω παραβάσεις τις προσφεύγουσας εταιρείας βασίστηκαν κυρίως, λόγω της τεχνικής κατάρτισης που απαιτείτο, στην εργαστηριακή πραγματογνωμοσύνη της Δ/ΝΣΗΣ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ της ΕΛ.ΑΣ, η οποία εκδόθηκε μετά την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς και του υπ' αριθ.προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Το ανωτέρω ΣΔΕ επιδόθηκε στις 14/05/2024 στο Διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, ωστόσο, 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, ήτοι να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 14/06/2024 έκθεση μερικού ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 11 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54ΣΤ παρ.1 περ. αβ' του ν. 4987/2022), φορολογικού έτους 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 πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜκαι την **επικύρωση** της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 11 περ. αβ' του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54ΣΤ παρ.1 περ. αβ' του ν. 4987/2022), 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 2018

Πρόστιμο άρθρου 57 παρ.11 περ. αβ' του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54ΣΤ παρ.1 περ. αβ' του ν. 4987/2022) (αριθ. Πράξης/27-06-2024)

- **Ποσό καταλογισμού: 800.000,00 €**

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