



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/02/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 453

**ΤΜΗΜΑ** : Α4 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604526  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,  
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ ....., με έδρα ....., κατά της από .....και με αριθ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε' και 54ΣΤ' του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017,2018 και 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης .....Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**6.** Την έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ε' και ΣΤ' του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017,2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 270.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54Ε'και 54ΣΤ' του ΚΦΔ.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση, από την προσφεύγουσα εταιρεία, φορολογικών στοιχείων από Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ....., ο οποίος δεν λειτουργεί σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, και συγκεκριμένα δεν δημιουργεί αξίες στα e.txt και s.txt αρχεία τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 8,12,13,40 και 1 του Ν.4308/2014, των διατάξεων των άρθρων 54ΣΤ' και 54Ε' του ΚΦΔ, όπως τέθηκαν και ισχύουν με τους Ν.4714/2020 και 4864/2021, καθώς και των διατάξεων των ΑΥΟ ΠΟΛ.1220 και 1221/2012 και της εγκυκλίου ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016 της ΓΓΔΕ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και την επιστροφή εντόκως του προστίμου μαζί με το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 54ΣΤ παρ.1 (α) του ΚΦΔ που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, καθώς αφορά πρόστιμο για παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στην λειτουργία Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών.
2. Η επιβολή του υπό κρίση προστίμου παρίσταται αντίθετη και υπό το άρθρο 54ΣΤ παρ.1(β) του ΚΦΔ, ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι αυτό εφαρμόζει εν τέλει η Φορολογική Αρχή, καθώς η διάταξη ρητά προβλέπει ότι δεν επιβάλλεται το εκεί προβλεπόμενο πρόστιμο εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων – Η μη δημιουργία αρχείων e.txt και s.txt δεν επηρεάζει σε καμία περίπτωση την αυθεντικότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων που έχει εκδώσει η εταιρεία.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα λόγω παράβασης νόμου, η οποία συνίσταται στην εσφαλμένη κατά χρόνο εφαρμογή των διατάξεων που επικαλέστηκε η φορολογική αρχή.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι μεταρρυθμιστέα, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής του δικαίου περί εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης. Άλλως, λόγω παραβίασης από τις εφαρμοστέες κατά την κρίση της φορολογικής αρχής διατάξεις, συνταγματικών αρχών και αντίστοιχων διατάξεων.
5. Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και της φορολογικής ισότητας κατά το μέρος που στις περιπτώσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς χρήση ΦΗΜ ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο ΦΗΜ δεν επιβάλλεται πρόστιμο, ενώ σε περίπτωση

έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται υπέρογκο πρόστιμο.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ 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, 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 Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:**

«1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ., κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος χρήστης του Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, 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.

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Α' 251). Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζεται η παρ. 3 του άρθρου 54.

2. Για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 54Ε.».

**Επειδή, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:**

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. [...] »

**Επειδή, τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ προστέθηκαν με το άρθρο 101 παρ.2 Ν.4714/2020, ΦΕΚ Α 148/31.7.2020, με την παρ.3γ του οποίου ορίζεται ότι: «γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου (ήτοι από 01.08.2020 και εντεύθεν)»**

**Επειδή, με την Ε. 2180/2021 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ δόθηκαν οι κάτωθι οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ:**

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

**Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. α΄**

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. α΄ 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.Υ.Δ. Σο 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. Σο 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. 3<sup>γ</sup> άρθρ. 101 ν. 4714/2020).

3[...]

**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 Υ.Η.Μ. επιβάλλεται σε αυτήν την επιχείρηση ή σε αυτό το πρόσωπο πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Στο 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. 2176/8.9.2021.

**Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ.β' :**

5. Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Για την περίπτωση αυτή ισχύουν τα ανωτέρω αναλυθέντα στις παραγράφους 1, 2 και 3 της παρούσας.

6. Διευκρινίζεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β' δεν επιβάλλεται σε περιπτώσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, δεδομένου ότι οι εν λόγω παραβάσεις ρυθμίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ..

7. Διευκρινίζεται επιπλέον, ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλεται και στην περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Επισημαίνεται ότι, το τρίτο εδάφιο του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. είναι άνευ αντικειμένου και κατ' επέκταση δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο στις περιπτώσεις αυτές. [...]

**Επειδή, 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 ακεραιότητας 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 την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α` 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»-Κωδικοποιημένη, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

**Παράγραφος 7**

5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων) του νόμου 4308/2014.»

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, με την ΠΟΛ.1220 (ΦΕΚ Β΄ 3517/31.12.2012) με θέμα: «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ.» προβλέπεται ότι:

## «ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

#### [...]2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

##### 2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

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

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

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

#### 2.19. Αξιοπιστία

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

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

**Επειδή, με την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποσπελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» προβλέπεται ότι:**

**«ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥΣ**

**[...] Άρθρο 3.**

**Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)**

**3.1. Ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου, Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής κ.λπ.), θα πρέπει να διαθέτει:**

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Ο τρόπος εκτύπωσης - έκδοσης των στοιχείων γενικά δεν αλλάζει και είναι δυνατόν να εξακολουθεί να γίνεται με την ήδη υπάρχουσα υποδομή και τον εκτυπωτικό μηχανισμό του εκδότη.

**3.2. Μετά την καταχώριση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί και αποθηκεύει σε δύο χωριστά αρχεία στον υπολογιστή:**

α) Το πρώτο αρχείο που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt).

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ επιτρέπεται να διαθέτει παραμετροποίηση, ώστε να ανακτά πάντα τα απαιτούμενα δεδομένα του πίνακα Β ορθά. Προκειμένου να είναι πάντα εφικτή η ανίχνευση των δεδομένων ενδιαφέροντος μέσα από την φόρμα του παραστατικού, επιτρέπεται η εκτύπωση σε πρόσφορο σημείο του παραστατικού, μιας γραμμής που περιέχει όλα ή μέρος αυτών των δεδομένων, καθώς και προαιρετικά χαρακτήρων έναρξης τέλους. Σε περίπτωση εκτύπωσης αντιτύπου, τα ποσά ενδιαφέροντος του αρχείου e.txt είναι μηδέν και ο κωδικός είδους παραστατικού υποδηλώνει αντίτυπο. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού επιστροφής χρημάτων (όπως πιστωτικό τιμολόγιο, δελτίο επιστροφής), τα ποσά ΦΠΑ και καθαρής αξίας στο αρχείο e.txt είναι αρνητικά, όπως ορίζονται αναλυτικά στον πίνακα Δ.

Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ επικοινωνεί και αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά, επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨΣ για τα δεδομένα του e.txt.

**3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα του αρχείου a.txt, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης-υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλαδή μια ΠΑΗΨΣ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨΣ, στη μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου.**



3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη ΠΑΗΨΣ, και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου (αρχείο a.txt), όσο και την ΠΑΗΨΣ (αρχείο b.txt).

3.5. Το λογισμικό υποστήριξης αμέσως μετά και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, επεξεργάζεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β) υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨΣ. Η ΠΑΗΨΣ αυτή τελικά συμπεριλαμβάνεται στο αρχείο e.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Γ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτό το αρχείο e.txt σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

3.6. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

3.7. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των ΠΑΗΨΣ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ του προηγούμενου Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ που την αποθηκεύει σε ξεχωριστό αρχείο (c.txt).

3.8. Αμέσως μετά, το λογισμικό υποστήριξης επεξεργάζεται τις ΠΑΗΨΣ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Ζ, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨΣ, την οποία αποθηκεύει σε ειδικό αρχείο με όνομα d.txt.

3.9. Στο τέλος της ημερήσιας κίνησης και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Αναφοράς «Ζ», το λογισμικό υποστήριξης αναλαμβάνει την ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση ενός αρχείου ημέρας s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt καθώς και τα δεδομένα του d.txt σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

3.10. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.».

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

#### **«Άρθρο 1**

#### **Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας Φ.Η.Μ.**

1.1. Συνίσταται επταμελής Επιτροπή Ελέγχου καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) (Επιτροπή) που απαρτίζεται από τρεις (3) υπαλλήλους της Γ.Γ.Δ.Ε κλάδου ΠΕ Πληροφορικής ή της Γ.Γ.Π.Σ. κλάδου ΠΕ Πληροφορικής, δύο (2) εκπροσώπους Α.Ε.Ι. (μέλη Δ.Ε.Π.) Πληροφορικής και δύο (2) εκπροσώπους του Συνδέσμου Εισαγωγέων και Κατασκευαστών Ταμειακών Συστημάτων (Σ.Ε.Κ.Τ.). Εκ των 3 υπηρεσιακών υπαλλήλων που συμμετέχουν στην Επιτροπή, ένας είναι ο Διευθυντής της Δ.ΥΠ.ΗΔΥ. ως πρόεδρος της, και ένας ο Προϊστάμενος του Τμήματος Δ' των «Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών».

1.2. Η ως άνω Επιτροπή είναι αρμόδια για την έγκριση και χορήγηση άδειας καταλληλότητας χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις

[παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 40](#) του Ν. [4308/2014](#). Η Επιτροπή εξετάζει και ολοκληρώνει τη διαδικασία χορήγησης εντός ευλόγου χρόνου άνευ υπαίτιας βραδύτητας.

1.3. Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής εμπίπτει και η ανάκληση άδειας καταλληλότητας και η απαγόρευση περαιτέρω χρήσης εγκεκριμένου τύπου Φ.Η.Μ. σε περίπτωση που εντοπιστούν προβλήματα στη λειτουργία του τύπου Φ.Η.Μ. που σχετίζονται με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του.

#### **Άρθρο 10**

##### **Τήρηση Ηλεκτρονικών Αρχείων**

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

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

#### **Άρθρο 11**

##### **Παραβιάσεις-Παραβάσεις**

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

#### **Άρθρο 11**

##### **Παραβιάσεις-Παραβάσεις**

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

#### **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄ - ΦΑΚΕΛΟΣ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ - ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ**

##### **A.1 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ**

Για να λάβει άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ., η ενδιαφερόμενη επιχείρηση υποβάλλει τα παρακάτω δικαιολογητικά.

- α) Καταστατικό της επιχείρησης που αιτείται την άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ.,
- β) Σύμβαση της επιχείρησης με τον κατασκευαστικό οίκο, εγχώριο ή αλλοδαπής (επικυρωμένο αντίγραφο και επίσημη μετάφραση),
- γ) Αρχείο με το Δίκτυο πιστοποιημένων και εξουσιοδοτημένων τεχνικών,
- δ) Δήλωση για δετή εγγύηση από την διάθεση κάθε Φ.Η.Μ. (επάρκεια ανταλλακτικών),
- ε) Συνοπτική αναφορά των χαρακτηριστικών του Φ.Η.Μ., στ) Αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας,
- ζ) Βεβαίωση μη οφειλής εισφορών ΙΚΑ ή άλλου ταμείου,
- η) Πιστοποιητικό περί μη κατάθεσης αίτησης πτώχευσης,

- θ) Πιστοποιητικό περί μη πτώχευσης,  
ι) Πιστοποιητικό περί μη θέσης σε εκκαθάριση.

## A.2 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

Τα ανωτέρω δικαιολογητικά υποβάλλονται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.[...]

**Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016/19-02-2016 έγγραφο της της ΓΔΗΛΕΔ της ΑΑΔΕ με θέμα: «Ρυθμίσεις των αρχείων e.txt στις ΕΑΦΔΣΣ» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:**

«Σύγκριση του αρχείου a.txt με το αντίστοιχο αρχείο e.txt. Τα πεδία του e.txt θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα του a.txt».

«1. Όλες οι ΕΑΦΔΣΣ που έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) (αριθμοί έγκρισης άνω του 501), οφείλουν κατά την λειτουργία τους να δημιουργούν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των ΕΑΦΔΣΣ δεν είναι σύννομη.

2. Όλες οι ΕΑΦΔΣΣ που έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1135/26.10.2005](#) (αριθμοί έγκρισης κάτω του 502), οφείλουν με βάση τις διατάξεις της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#), να παράγουν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των ΕΑΦΔΣΣ δεν είναι σύννομη.

3. Συμπερασματικά, σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται η εγκατάσταση ή λειτουργία λογισμικών υποστήριξης (drivers) ΕΑΦΔΣΣ που δεν ανταποκρίνονται είτε στις τεχνικές προδιαγραφές της [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#), εφόσον πρόκειται για ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό έγκρισης άνω του 501, είτε στις τεχνικές προδιαγραφές της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#), εφόσον πρόκειται για ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό έγκρισης κάτω του 502.

4. Επισημαίνεται ότι με βάση τις διατάξεις της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#), οι ΕΑΦΔΣΣ με άδεια έγκρισης κάτω του 502, οφείλουν να λειτουργούν με αναβαθμισμένα λογισμικά υποστήριξης (drivers), που έχουν ελεγχθεί και εγκριθεί από την Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας ΦΗΜ.

5. Οι ρυθμίσεις των λογισμικών υποστήριξης (drivers) των ΕΑΦΔΣΣ για την ορθή δημιουργία των e.txt αρχείων, αποσκοπούν στην διευκόλυνση των επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων, αφού έτσι παρέχεται η δυνατότητα παραγωγής αναφορών με ποσά, από τους drivers των ΕΑΦΔΣΣ, όπως ορίζεται στο άρθρο 1.2.10. του κεφ. 3 της [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) και στο όμοιο άρθρο 3.10 της [ΠΟΛ.1221/13.12.2012](#): «Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.»

6. Προκειμένου να γίνουν οι ρυθμίσεις του λογισμικού υποστήριξης των ΕΑΦΔΣΣ σωστά, θεωρούμε ότι ο ασφαλέστερος τρόπος είναι η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά, να εκτυπώνει στο παραστατικό τα δεδομένα των πρώτων 22 πεδίων του αρχείου e.txt χωρισμένα με semicolon, όπως ακριβώς περιγράφονται στον πίνακα Β της [ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#). Διευκρινίζεται ότι τα πεδία 3,5,6,7,8 μπορεί να είναι κενά, καθώς αυτά δημιουργούνται σε κάθε περίπτωση από το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ.

7. Για την επιβεβαίωση της σωστής ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, ο εγκαταστάτης/τεχνικός πρέπει να εισάγει το AES key στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και να κάνει μια δοκιμαστική αποστολή δεδομένων στο esend. Στη συνέχεια, ο κάτοχος της ΕΑΦΔΣΣ, μπορεί να διαπιστώσει την ορθότητα των αρχείων και την επιτυχή αποστολή τους στο esend.[...]

**Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/13-06-2019 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων και της ΓΔΗΛΕΔ της ΑΑΔΕ με θέμα: «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόσληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» δόθηκαν οι εξής οδηγίες:**

**«VII. Έλεγχος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).**

7.1 Σε περιπτώσεις που τα μέλη του συνεργείου εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση φορολογούμενου και προβαίνουν σε έλεγχο έκδοσης των σχετικών παραστατικών λιανικών συναλλαγών από ΦΗΜ (π.χ. επιχειρήσεις εστίασης και αναψυχής, κ.λπ.), θα διενεργούν έλεγχο για τη νόμιμη κατοχή και δήλωση των ΦΗΜ μέσω της ειδικής εφαρμογής που παρέχεται για το σκοπό αυτό στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www1.gsis.gr/tameiakes/>, ή αν αυτό δεν είναι εφικτό, με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο τρόπο (επικοινωνία με υπηρεσία κ.λπ.), προκειμένου να ελέγχεται το πλήθος και η νόμιμη λειτουργία των ΦΗΜ.

7.2 [...]

**VIII. Έλεγχος ειδικών φορολογικών μηχανισμών - Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ).**

Όπως έχει γίνει δεκτό, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής πώλησης με την χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2012 και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού να εκδίδουν μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών (σχετ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ2015/26.10.2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων).

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2012, στην τελική φορολογική απόδειξη που εκδίδεται από φορολογική ταμειακή μηχανή με πρόγραμμα εστιατορίου θα πρέπει να αναγράφεται και ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι. Σε ότι αφορά την δημιουργία του (e.txt) αρχείου, όλες οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. που έχουν λάβει άδεια καταλληλότητας, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1220/2012 (αριθμοί άδειας καταλληλότητας μεγαλύτεροι ή ίσοι του 502), οφείλουν κατά την λειτουργία τους να δημιουργούν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. **Στις περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεν είναι σύμφωνη με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ. 1220/2012.**

Όλες οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. που έχουν λάβει άδεια καταλληλότητας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1135/2005 (αριθμοί άδειας καταλληλότητας μικρότεροι του 502) οφείλουν βάση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1221/2012, να παράγουν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεν είναι σύμφωνη με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ. 1221/2012. Επιπρόσθετα, από τα λογισμικά υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., δίνεται η δυνατότητα παραγωγής αναφορών με ποσά. Για τον λόγο αυτό, κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από

Z έως Z ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, δίνεται η δυνατότητα να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Z όσο και αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Z, με δυνατότητα 19 εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο ώστε να διευκολυνθεί ο φορολογικός έλεγχος.

Για τον έλεγχο των ειδικών φορολογικών μηχανισμών - Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), δόθηκαν αρχικά οδηγίες με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ2015/30.7.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, με θέμα «Διαδικασία Ελέγχου ΕΑΦΔΣΣ». Περαιτέρω για τον εντοπισμό παράνομου λογισμικού ή συστηματικής παράκαμψης της ΕΑΦΔΣΣ, σας παραθέτουμε ενδεικτικές οδηγίες για την υποβοήθηση του ελεγκτικού έργου.

**1.** Οι ελεγκτές συστήνεται να συλλέξουν, από την στοχευμένη για έλεγχο οντότητα κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο Ι1.4 της παρούσας, σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή και δελτία παραγγελιών με σήμανση, πολλές ημέρες πριν τη διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης. Οι έλεγχοι αυτοί για τη συλλογή των παραστατικών καλό είναι να εστιαστούν σε ημέρες με μεγάλη κίνηση για την ελεγχόμενη οντότητα (Σάββατο, Κυριακή ή αργίες) και οι αποδείξεις ή παραγγελίες που θα συλλέξουν οι ελεγκτές πρέπει να αφορούν σε τουλάχιστον 3 ίδια είδη.

**2.** Κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου, πρέπει να ζητήσουν από τον επιτηδευματία να τους υποδείξει τον ηλεκτρονικό φάκελο (directory), όπου δημιουργούνται και φυλάσσονται τα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ.

**3.** Οι ελεγκτές πρέπει να διαπιστώσουν αν για κάθε παραστατικό δημιουργείται τριάδα αρχείων a.txt, b.txt, e.txt ή αντιθέτως δυάδα αρχείων a.txt, b.txt. Εφόσον η ΕΑΦΔΣΣ δεν δημιουργεί αρχεία e.txt, δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1221/2012.

**4.** Οι ελεγκτές ανοίγουν με notepad ένα τυχαίο αρχείο a.txt. Αν δεν είναι στα ελληνικά ΕΛΟΤ928, η ΕΑΦΔΣΣ δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1221/2012.

**5.** Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αντιπαραβάλλουν τα ποσά του αρχείου a.txt που άνοιξαν, με τα αντίστοιχα ποσά του αντίστοιχου αρχείου e.txt. Τα ποσά πρέπει να ταυτίζονται (με την εξαίρεση των αντιτύπων παραστατικών). Σε διαφορετική περίπτωση (π.χ. αν το e.txt έχει μόνο μηδενικά ποσά), η ΕΑΦΔΣΣ δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1221/2012.

**6.** Οι ελεγκτές στη συνέχεια μετατρέπουν ένα αρχείο s.txt σε xls αρχείο και συγκρίνουν τα ποσά με αυτά των αντίστοιχων αναφορών της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης. Αν τα ποσά δεν ταυτίζονται, υπάρχει υποψία παράκαμψης της ΕΑΦΔΣΣ και έκδοσης μη σημασμένων αποδείξεων λιανικής (παράβαση μη έκδοσης νομίμων αποδείξεων). 20

**7.** Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αντιγράφουν το σύνολο ή τμήμα των αρχείων που παρήγαγε η ΕΑΦΔΣΣ σε USB flash.

**8.** Στη συνέχεια αφήνουν στην ελεγχόμενη οντότητα, πρόσκληση για προσκόμιση ενός CD ή DVD (τεχνολογίας μιας εγγραφής μόνο), με όλα τα αρχεία που δημιούργησε η ΕΑΦΔΣΣ, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (από... έως...) Στο CD ή DVD ο φορολογούμενος αναγράφει με ανεξίτηλο μαρκαδόρο τον ΑΦΜ της οντότητας, τον Αριθμό Μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ, ημερομηνία και υπογραφή.

**9.** Μετά την παραλαβή του ανωτέρω CD, οι ελεγκτές αντιπαραβάλλουν τα αρχεία που περιέχονται στο CD με τις αποδείξεις που συνελέγησαν κατά το πρώτο βήμα. Αντιπαραβάλλουν επίσης τα αρχεία του CD με τα όμοια αρχεία του έλαβε κατά τον

προληπτικό έλεγχο στο USB flash (στο βήμα 7). Με αυτό τον τρόπο υπάρχει πιθανότητα να διαπιστωθεί εκ των υστέρων παραποίηση ή και διαγραφή αρχείων.

**10.** Αν πρόκειται για εστιατόριο, οι ελεγκτές διαπιστώνουν από τα αρχεία a.txt του CD, αν για κάθε δελτίο παραγγελίας εκδόθηκε απόδειξη. Ελέγχουν επίσης αν τα αναφερόμενα στις αποδείξεις δελτία παραγγελίας, έλαβαν σήμανση, καθώς υπάρχει περίπτωση αναφοράς σε νόμιμη απόδειξη, δελτίων παραγγελίας που ουδέποτε έλαβαν σήμανση. Σε διαφορετική περίπτωση πρόκειται για παράβαση μη έκδοσης φορολογικών αρχείων (στοιχείων).

**11.** Στην περίπτωση κατά την οποία η οντότητα αδυνατεί να επιδείξει το φάκελο με τα δημιουργούμενα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt (έλεγχος κατά της νυχτερινές ώρες, ελλείψεις γνώσεις, απουσία τεχνικού κ.λπ) παραλείπονται τα βήματα 2, 3, 4, 5, 6, 7 και από αυτά, τα βήματα 3, 4, 5, 6 εκτελούνται από τον ελεγκτή μετά την προσκόμιση του CD ή DVD (βήμα 8). **Επισημαίνουμε** ότι στο δελτίο ημερήσιας κίνησης Z που εκδίδεται από φορολογικούς μηχανισμούς σήμανσης ΕΑΦΔΣΣ, δεν περιέχεται καμία αναφορά σε αξίες, παρά μόνο συγκεντρωτικά στοιχεία πλήθους σημασμένων στοιχείων και μια ΠΑΗΨΣ, η οποία προκύπτει από τις ΠΑΗΨΣ όλων των αρχείων b.txt και του προηγούμενου Z. Ταυτόχρονα με την έκδοση της αναφοράς Z, με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές των ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012, παράγεται ένα μοναδικό αρχείο s.txt που είναι semicolon delimited και περιέχει ποσά κατά κατηγορία ΦΠΑ για κάθε εκδοθέν παραστατικό, σύμφωνα με τον πίνακα Γ των ως άνω Αποφάσεων. Το αρχείο αυτό αποτελείται από όλα τα αρχεία e.txt και εύκολα μετατρέπεται σε αρχείο excel, προκειμένου να αθροίζονται τα ποσά κατά κατηγορία ΦΠΑ, δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο αναφορά με ποσά του κάθε φορολογικού στοιχείου καθώς και με τα σύνολα αυτών.

Σημειώνουμε επίσης ότι τα δεδομένα των παραστατικών που αποθηκεύονται στην βάση δεδομένων της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης δεν έχουν καμία τεκμηρίωση και διασφάλιση για την εγκυρότητα και την ορθότητα τους, σε αντίθεση με τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, 21 s.txt που παράγονται από τον driver της ΕΑΦΔΣΣ και τα οποία μέσω του αλγορίθμου SHA-1 «κλειδώνουν» το ένα στο άλλο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εγγραφές στα βιβλία πρέπει να βασίζονται στο αρχείο s.txt και όχι στα δεδομένα της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης της οντότητας.

Ως εκ τούτου αν κατά τον έλεγχο προκύψει ότι οι εγγραφές στα βιβλία της οντότητας διενεργούνται βάσει των ημερήσιων αναφορών που παράγονται από τις εφαρμογές εμπορικής διαχείρισης και όχι από τα δεδομένα του αρχείου s.txt, διενεργείται δειγματοληπτικά (βήμα 6 ως ανωτέρω), αντιπαραβολή των δεδομένων του αρχείου s.txt με τα αντίστοιχα δεδομένα που δίνουν οι αναφορές της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης. Σε περίπτωση που τα ποσά δεν ταυτίζονται, ακολουθούνται τα ανωτέρω βήματα 7 έως 10.»

**Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Ε 1019520 ΕΞ 2022/09-03-2022 έγγραφο της Γ.ΔΗΛΕΔ διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:**

«Για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία ΕΑΦΔΣΣ θα πρέπει να ισχύει κάτι από τα παρακάτω:

- Παραβίαση της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας και παρέμβαση στο υλικό της ΕΑΦΔΣΣ (Hardware).
- Τροποποίηση του λογισμικού υποστήριξης (driver) που βρίσκεται εγκατεστημένο στον ηλεκτρονικό υπολογιστή και είναι υπεύθυνο για την επικοινωνία ΕΑΦΔΣΣ με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή.
- Παραβίαση της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας και παρέμβαση στο μικροκώδικα (firmware) του ΦΗΜ που βρίσκεται εσωτερικά της ΕΑΦΔΣΣ.

Για να διαπιστωθεί η παραβίαση ενός ΦΗΜ θα πρέπει να γίνει σύγκριση στο Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο όλων των τμημάτων του ΦΗΜ (στην περίπτωση ΕΑΦΔΣΣ είναι το φυσικό μέρος του ΦΗΜ και ο οδηγός υποστήριξης - driver που είναι εγκατεστημένος στον ηλεκτρονικό υπολογιστή) με το αρχικά ελεγχθέν δείγμα ΦΗΜ της συγκεκριμένης έγκρισης το οποίο φυλάσσεται σφραγισμένο με βουλοκέρι για αυτό τον σκοπό.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον έλεγχο που διενήργησε την ..... η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν έκδοσης της με αριθ. .... εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την επιστροφή-απαλλαγή ΦΠΑ» εξέδιδε φορολογικά στοιχεία πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό και συγκεκριμένα τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ..... ο οποίος δεν λειτουργούσε σύμφωνα με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Συγκεκριμένα, στα Κεφάλαια «ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ – ΘΕΩΡΗΣΗ» και « ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρεται ότι:

«[...] Η ελεγχόμενη επιχείρηση υποχρεούται να τηρεί τουλάχιστον διπλογραφικά λογιστικά αρχεία του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) [...]

[...] Κατά την ημέρα και ώρα του ελέγχου, συνέπεια της ..... Πρόσκλησης για Προσκόμιση Αρχείων-Στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ο μηχανισμός δεν δημιουργούσε τα αρχεία e.txt και s.txt όπως αυτά προβλέπονται από τις ΠΟΛ.1220/2012, 1221/2012 και Αριθμ. Πρωτ.:ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555ΕΞ2016 έγγραφο της ΔΥΠΗΛΥ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§1 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των ΠΟΛ.1220/2012, 1221/2012 και Αριθμ. Πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555ΕΞ2016 έγγραφο της ΔΥΠΗΛΥ.

Για τη προαναφερθείσα φορολογική παράλειψη έγινε υπόμνηση των σχετικών διατάξεων του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) και των ΠΟΛ.1220/2012, 1221/2012 και Αριθμ. Πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555ΕΞ2016 έγγραφο της ΔΥΠΗΛΥ στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης εταιρείας ο οποίος παρευρισκόταν κατά τον έλεγχο και στη συνέχεια του επιδόθηκε το με αριθμό .....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ενσωματωμένη κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, το οποίο προσυπέγραψε και παρέλαβε.

Στον κ.....επιδόθηκε επίσης ο αριθμ. ....προσωρινός προσδιορισμός προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 62 και 28 του ΚΦΔ, όπως ισχύουν, και η επιβολή του από τις διατάξεις των άρθρων 54<sup>Α</sup>, 58, 58<sup>Α</sup> και 59 κατά περίπτωση, όπως ισχύουν, του ιδίου νόμου (Κ.Φ.Δ) καθώς και από τις διατάξεις του 7 του Ν. 4337/2015, τον οποίο προσυπέγραψε και παρέλαβε καθώς και την με αριθ. ....Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων-Αρχείων με δύο usb μάρκας Transceud μαύρο τα οποία περιέχουν αρχεία txt 1) από 1<sup>ο</sup> μήνα του 2017 έως 6<sup>ο</sup> μήνα του 2019 του ΦΗΜ ..... και 2) από 7<sup>ο</sup> μήνα του 2019 έως 12<sup>ο</sup> μήνα του 2020 για τους ΦΗΜ ..... και ..... Για την κατάσχεση εκδόθηκε οίκοθεν το υπ'αριθ.....ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση. Σε ότι αφορά την κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 και τον αριθ. ....Προσωρινό Προσδιορισμό προστίμου, η ελεγχόμενη υπέβαλε Υπόμνημα με αρ.πρωτ.....που αναφέρει τα κάτωθι: [...]

Η θέση της εταιρείας, μεταξύ άλλων, ότι η χρήση μη αναβαθμισμένου μηχανισμού δεν συνεπάγεται επίδραση στην αξία των παραστατικών που εκδίδονται, και συνεπώς, η αξία των εκδοθέντων παραστατικών, ακόμα και από μηχανισμό που δεν δημιουργούσε αρχεία e.txt και s.txt, δεν επηρεάζεται από την πλημμέλεια αυτή, [...]

Ο έλεγχος αντιπαραθέτει ως προς τον ισχυρισμό αυτό ότι για τα ανωτέρω, παρατίθενται στο κείμενο της παρούσας οι σχετικές διατάξεις του ισχύοντα νόμου, οι οποίες εφαρμόζονται σε υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί οριστική πράξη προσδιορισμού του προστίμου. [...] Συνεπώς, ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτές τις αιτιάσεις της ελεγχόμενης στο υπόμνημά της διότι έρχονται σε αντίθεση με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και δεν μεταβάλλουν το αποτέλεσμα του.»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από το σώμα της προσβαλλόμενη πράξης προστίμου, για την επίμαχη παράβαση της έκδοσης, από την προσφεύγουσα εταιρεία, φορολογικών στοιχείων από Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ....., ο οποίος δεν λειτουργεί σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές και συγκεκριμένα δεν δημιουργεί αρχεία e.txt και s.txt κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§1 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των ΠΟΛ.1220/2012, 1221/2012 και Αριθμ. Πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555ΕΞ2016 έγγραφο της ΔΥΠΗΛΥ, επιβλήθηκαν από την φορολογική αρχή οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ.

**Επειδή**, επιπροσθέτως, από τα στοιχεία λειτουργίας φορολογικών ταμειακών μηχανών του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με την με αριθ. πρωτ. .... δήλωσή της γνώρισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι χρησιμοποιεί από ..... τον με αρ. μητρώου ΦΗΜ ....., με κωδ. Τύπου Φ.Τ.Μ. ...., τον οποίο προμηθεύτηκε από τον προμηθευτή ..... Η εν λόγω ΕΑΦΔΣΣ, εφόσον έχει αριθμό έγκρισης καταλληλότητας κάτω του 502 οφείλει να λειτουργεί με αναβαθμισμένα λογισμικά υποστήριξης (drivers), που έχουν ελεγχθεί και εγκριθεί από την Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας ΦΗΜ (ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016/19-02-2016).

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα λόγω εσφαλμένης κατά χρόνο εφαρμογής των διατάξεων που επικαλέστηκε η φορολογική αρχή καθώς επίσης και λόγω παραβίασης της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και της ισότητας.

**Επειδή**, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ προστέθηκαν με το άρθρο 101 παρ.2 του ΚΦΔ, με την παρ.3γ του οποίου ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 01.08.2020 και μετά.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η διαπίστωση της παράβασης για τα έτη 2017,2018 και 2019 έγινε στις ....., καταρχήν ορθώς επιβλήθηκε η υπ' αριθ. ....οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του είναι αβάσιμοι.

**Επειδή**, επιπλέον με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περιπτ. β) της παραγρ. 1 του άρθρου 54 στ ' του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία «Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν



επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.» ισχυριζόμενη ότι, η Φορολογική αρχή δεν εξέτασε ούτε τεκμηρίωσε ως όφειλε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54ΣΤ παρ.1(β) του ΚΦΔ το ότι η μη δημιουργία αρχείων e.txt και s.txt επηρέασε με οποιοδήποτε τρόπο την αυθεντικότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων που εξέδωσε η εταιρεία μέσω του εν λόγω ΦΗΜ. Επιπλέον, ισχυρίζεται πως στην Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι «τα πρόστιμα υπολογίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 1α του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ». Η εν λόγω διάταξη αναφέρεται σε παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), ωστόσο, ο έλεγχος δεν κατέληξε σε καμία διαπίστωση που να τεκμηριώνει οποιαδήποτε παράβαση/παραποίηση/επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ της εταιρείας, ούτε αποδίδει κάποια τέτοια σχετική παράβαση σε βάρος της εταιρείας. Συνεπώς η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα όχι μόνο δεν προβάλουν καμία άμεση απόδειξη για την οποιαδήποτε παραβίαση, παραποίηση ή επέμβαση αλλά ούτε καν επικαλούνται κάποια ένδειξη για την σχετική παράβαση, η οποία να μπορεί να τεκμηριώσει την εφαρμογή της παραγράφου 1α του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ που συνιστά την μοναδική νόμιμη βάση επιβολής του προστίμου εις βάρος της εταιρείας.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

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

2. ...

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

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

**Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).**

**Επειδή, εν προκειμένω, ούτε από την έκθεση ελέγχου ούτε από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αποσαφηνίζεται εάν η φορολογική αρχή διαπίστωσε την παράβαση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ περί παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του υπό κρίση φορολογικού μηχανισμού ή αν διαπίστωσε την παράβαση της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ περί έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.**

**Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν προκύπτει η φορολογική αρχή να ζήτησε τη συνδρομή του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου και από πόρισμά του να στοιχειοθετείται η διαπίστωση της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία της υπό κρίση ΦΗΜ, όπως απαιτείται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες ούτε υφίσταται έκθεση από την αρμόδια επιτροπή της ΠΟΛ. 1068/2015. Συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τεκμηρίωση επιβολής προστίμου της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΕ.**

Επιπλέον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται τα είδη των φορολογικών στοιχείων εσόδων που εκδίδονται από την υπό κρίση ΦΗΜ, ήτοι δεν διευκρινίζεται εάν εκδίδονται τιμολόγια πώλησης, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεις λιανικής πώλησης. Ωστόσο, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ **επιβάλλεται μόνο για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, συνεπώς δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της περίπτωσης αυτής.**

Περαιτέρω, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων που περιγράφονται στις προαναφερόμενες αποφάσεις, εγκυκλίους και οδηγίες ούτε απέδειξε εάν επηρεάστηκε η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων εσόδου από τον υπό κρίση Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ....., ώστε να έχει εφαρμογή ή μη το δεύτερο εδάφιο της περιπτ β' της παραγρ1 του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ, με το οποίο προβλέπεται ότι το υπό κρίση πρόστιμο **δεν επιβάλλεται,**

εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εν λόγω στοιχείων , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 και της ΠΟΛ.1003/2014.

Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού του προσβαλλόμενου προστίμου.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, πραγματικών περιστατικών και ως άνω διαπιστώσεων, ο υπό κρίση έλεγχος είναι νομικώς πλημμελής και η προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ΚΦΔ η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ ....., και την ακύρωση της με αριθ. ....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε και 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2017,2018 και 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για τυπικούς λόγους.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

**Φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019**

**Πρόστιμο άρθρου 54Ε και 54ΣΤ του Ν. 4174/2013:**

(αριθμ. πράξης .....) )

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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