



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1209

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604536  
**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 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).
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 από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... με ΑΦΜ ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Διαχειριστή ....., που εδρεύει στη ..... κατά: α) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58<sup>Α</sup> και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58<sup>Α</sup> και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58<sup>Α</sup> και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 και δ) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58 και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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 με αριθ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... 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:

α) Με τη με αριθ. ....πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.575,01€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ίδιου ως άνω νόμου.

β) Με τη με αριθ. ....πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 12.494,61€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ίδιου ως άνω νόμου.

γ) Με τη με αριθ. ....πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.269,37€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ίδιου ως άνω νόμου.

δ) Με τη με αριθ. ....πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 18.648,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ίδιου ως άνω νόμου.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ΑΒΜ .....εισαγγελικής παραγγελίας.

Ειδικότερα, στις .....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 .....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 εταιρεία ..... με ΑΦΜ .....

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης (σχετ . ....εντολές ελέγχου) κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν, με τις υπ' αριθ. ....Εκθέσεις Κατάσχεσης, τα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία της εν λόγω επιχείρησης, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν αρχεία που αφορούσαν την επιχείρηση .....για την περίοδο 2016-2018.

Ακολούθως, στις .....εκδόθηκε η με αριθ. ....εντολή ελέγχου βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση ..... κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν (σχετ. .... έκθεση κατάσχεσης) ηλεκτρονικά αρχεία του υπολογιστή της ελεγχόμενης.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Δ/ΝΣΗΣ ΕΓΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ –ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ Δ.Ε.Ε της ΕΛ.ΑΣ., στην οποία εστάλησαν τα κατασχεμένα αρχεία της εταιρείας μηχανογράφησης ....., ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων για τις οποίες γινόταν χρήση της ίδιας μεθόδου απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκαν αρχεία excel με την ονομασία .....» και «..... τα οποία διαπιστώθηκε ότι αφορούν την οντότητα .....

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

Στην εταιρεία ....., καταλογίστηκε παράβαση για τη διαπιστωθείσα απομείωση, για φορολογικούς σκοπούς, της αξίας των παραστατικών λιανικών πωλήσεων, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα, πέραν των άλλων διαπιστώσεων (διαφυγόντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ επί της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης), επιβλήθηκαν και οι κυρώσεις του άρθρου 54 ΣΤ § 1α περίπτωση (αα) σε συνδυασμό με το άρθρο 54 Ε' § 1 περίπτωση (α) του ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2019.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από ..... έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, στοιχειοθετείται η συνέργεια της επιχείρησης ..... ως εταιρεία που παρείχε κατά την διάρκεια των ετών 2016 έως 2018 υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης, στην τέλεση ενεργειών απομείωσης των πραγματικών εσόδων της επιχείρησης ..... με την χρήση ειδικών εφαρμογών και μέσω των δυνατοτήτων τους, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων προς το δημόσιο. Το πρόστιμο υπό την ιδιότητα της ως συνεργός (άρθρο 60 Κ.Φ.Δ.) είναι σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στο φορολογούμενο που διέπραξε την παράβαση, πλην των κυρώσεων του άρθρου 54 ΣΤ § 1α περίπτωση (αα), καθώς συντρέχει στο πρόσωπο του η περίπτωση αβ' της παραγράφου 1α του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων άρθρων 58 και 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2016 έως 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Ανυπαρξία καταλογιζόμενης παράβασης εκ μέρους της εταιρείας μας - Μη ύπαρξη επαρκούς αιτιολόγησης των σε βάρος της εταιρείας μας πράξεων επιβολής προστίμων.**
- **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.**

**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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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 τόκων και προστίμων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.**

**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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».**

**Επειδή**, 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 στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του

περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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

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

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

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. 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) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/2010.

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 «Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια» του 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.».

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

«**1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος**».

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων τόσο στην ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις – πελάτες της και ειδικότερα σε κατάσχεση ηλεκτρονικών και φυσικών αρχείων όλων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και εν συνεχεία σε επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε., όπως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση (σελ. 4-23).

Ειδικότερα στις ..... με τα υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ..... ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα των προαναφερθέντων .....Εκθέσεων Κατάσχεσης της εταιρείας ..... εστάλησαν στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ-Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ του λοιπού ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η

εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την .....με την υπ' αριθ. .... Έκθεση Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθ. .... έκθεσης κατάσχεσης από τη ..... Επίσης όμοιο αίτημα υποβλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προς την ΕΛ.ΑΣ. για τα κατασχεθέντα στοιχεία της .....έκθεσης κατάσχεσης από την επιχείρηση εστίασης του ελέγχου στις .....(σκληροί δίσκοι και Η/Υ) αλλά και για τα κατασχεθέντα όλων των υπολοίπων επιχειρήσεων-πελατών της ....., προκειμένου να ανευρεθεί τυχόν πρόγραμμα με την ονομασία .....για το οποίο υπήρχαν στοιχεία ότι μέσω αυτού διαμορφώνονταν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε διαφορετικό ύψος από το πραγματικό ή και άλλα αρχεία -προγράμματα με στόχο τη σμείωση των ακαθάριστων εσόδων.

Στις .....η ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ. ....' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, όπως αναφέρεται στις σελ. 15-23 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, τα σημαντικότερα ευρήματα της οποίας αναφέρονται κατωτέρω:

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

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

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

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

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

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

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

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

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία ..... το οποίο δύναται να τροφοδοτηθεί με είσοδο, διαδρομή (φάκελο) αποθήκευσης αρχείων σημανθέντων φορολογικών παραστατικών (Α,Β,С, D, E, S) και να υπολογίσει τα ποσά που αναφέρονται για κάθε φορολογική ημέρα.

Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία ..... 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 ονομασία .....», το οποίο στην περίπτωση που στοιχεία (π.χ. ποσά, ΠΑΗΨ κλπ.), τα οποία περιέχονται σε αρχείο φορολογικού παραστατικού τύπου S, δεν συμφωνούν με εκείνα που αναγράφονται στα αντίστοιχα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου E, το πρόγραμμα δύναται να παρέμβει στο αρχείο S και να διορθώσει τις τυχόν διαφορές. Αυτή η διαδικασία δύναται να εκτελεστεί μαζικά και για περισσότερα από ένα αρχεία φορολογικού παραστατικού τύπου S.**

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

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

**Ανακτήθηκε διαγεγραμμένο εκτελέσιμο αρχείο με ονομασία .....», το οποίο δύναται να τροποποιήσει κατά βούληση τις ημερομηνίες τροποποίησης περιεχομένου (.....) 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 λειτουργικού συστήματος που αποτελούν μέρος του μητρώου του λειτουργικού συστήματος (Windows registry) και η χρήση τους αποτελεί λειτουργία του λειτουργικού συστήματος Windows, όπου καταγράφονται στοιχεία αρχείων που ο χρήστης, μεταξύ άλλων, έχει επιλέξει για ανάγνωση ή αποθήκευση σε κάποιο πρόγραμμα, μέσω της εφαρμογής «windows explorer» και μεταξύ των στοιχείων, στις εγγραφές αυτές καταγράφεται και η διαδρομή από όπου ο χρήστης επέλεξε το αρχείο, προέκυψε ότι η εταιρεία μηχανοργάνωσης διατηρούσε το αρχείο ..... (αρχείο που παράγεται από το**

πρόγραμμα «.....», δηλαδή το Z της επιχείρησης) σε διάφορους φακέλους με ονομασίες που παρέπεμπαν στο πελατολόγιο της. Ενδεικτικά αναφέρεται μια περίπτωση από πλήθος άλλων εγγραφών: .....

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

Στις ..... η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ με το υπ' αριθ. πρωτ. .... έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης εξήγαγε τα αρχεία της υπ.αριθ. .... Έκθεσης Κατάσχεσης μέρος των οποίων ήταν και τα αρχεία excel με την ονομασία ..... τα οποία κατόπιν επεξεργασίας διαπιστώθηκε ότι αφορούν την οντότητα .....

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο «VII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ (σελίδες 15-23) 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 20 της σχετικής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι:

#### **«1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΩΝ**

Με την υπ' αριθ. .... Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκαν μεταξύ άλλων δύο αρχεία excel (έχουν προέκταση xls) τα οποία φέρουν την ονομασία .....» και τα οποία αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση. [...]

Στο ηλεκτρονικό αρχείο excel με την ονομασία ..... υπάρχουν τρία φύλλα εργασίας από τα οποία μόνο στο πρώτο είναι γραμμένες σημειώσεις από την εταιρεία μηχανογράφησης η οποία κατέγραψε συστηματικά και παρακολουθούσε τις συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα, οι οποίες αφορούσαν αφενός πωλήσεις τεχνολογικού εξοπλισμού και υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών (τεχνική υποστήριξη). Επίσης, εκτός των ανωτέρω υπάρχουν πολλές σημειώσεις με χρεώσεις για τις ανωτέρω υπηρεσίες και οι αντίστοιχες πληρωμές πλέον ημερομηνιών για τις ανωτέρω χρεώσεις.

Επίσης, υπάρχει και σημείωση με οικονομικά δεδομένα για διάφορες περιόδους των χρήσεων .....

Περαιτέρω, στο αρχείο, με ονομασία ..... το οποίο αποτελείται από τρία φύλλα με ονομασία "Φύλλο 1", "ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ" και "Φύλλο 3". Στα δύο πρώτα φύλλα εργασίας ("Φύλλο 1" "ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ") υπάρχουν επίσης καταγραφές των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης αναλυτικά για διάφορες περιόδους των χρήσεων 2016, 2017 και 2018. [...]

Όπως φαίνεται [...] πέραν των καταγραφών που έχει ήδη αναλύσει ο έλεγχος και αφορούν παροχή, υπηρεσιών όπως εγκατάσταση προγραμμάτων ή τεχνική υποστήριξη υπάρχουν και οι εξής ενδείξεις: α) ..... β) ..... γ) «ΔΙΑΦΟΡΑ» και δ) το ΠΟΣΟΣΤΟ (%). Δηλαδή, παρακολουθούνται αναλυτικά και ξεχωριστά οι πραγματοποιηθείσες πωλήσεις ..... οι οποίες είναι πάντα μεγαλύτερες από τις δηλωθέντες ..... και επί αυτών υπολογίζεται η διαφορά, η οποία είναι η αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη. Επί της διαφοράς αυτής, ο

μηχανογράφος υπολογίζει ένα ποσό βάση ποσοστού. Αυτό το ποσό αποτελεί την αμοιβή του μηχανογράφου για την παροχή απομείωσης των εσόδων, δηλαδή την απόκρυφη φορολογητέας ύλης. [...]

#### 1.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ .....

Πέραν των ευρημάτων της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. για τις δυνατότητες που βρέθηκαν στην επιχείρηση της μηχανογράφησης πρωταρχικός στόχος του ελέγχου ήταν ο έλεγχος του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται στα κατασχεμένα αρχεία. Από τον τίτλο των στηλών στα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία προκύπτει ευθέως η έννοια των αριθμητικών δεδομένων που ακολουθούν στις στήλες αυτές:

Στην στήλη με τίτλο .....αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού ότι τα ποσά αυτά είναι τα καθαρά έσοδα (δεν συμπεριλαμβάνεται ο Φ.Π.Α.) διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των στηλών .....C με τα βιβλία για την εκάστοτε αντίστοιχη περίοδο.

Οι ημερομηνίες που αναφέρονται στα ηλεκτρονικά αρχεία δεν συμπίπτουν με τις γνωστές φορολογικές περιόδους των δηλώσεων Φ.Π.Α ή φόρου εισοδήματος. Από τον έλεγχο των βιβλίων των αντίστοιχων ημερομηνιών διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα της στήλης .....

Αυτό σημαίνει ότι τα αριθμητικά δεδομένα της ένδειξης .....τα οποία είναι τα ποσά των εκδοθέντων και τροποποιηθέντων «Ζ» (δελτία εσόδων) ήταν σε γνώση του μηχανογράφου. Επίσης διαπιστώνεται ότι τα δεδομένα των ενδείξεων .....αφορούν την πρωτογενή μορφή συγκέντρωσης στοιχείων των εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις ανάγκες καταχώρησης των βιβλίων και υποβολής φορολογικών δηλώσεων-δεν είναι τυχαία νούμερα.

Συνεπώς η στήλη ..... διαπιστώθηκε ότι αφορά τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της επιχείρησης ..... Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα της ένδειξης αυτής δεν είναι τυχαία νούμερα αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

#### 1.2 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ .....

Στην ένδειξη με τίτλο .....S αντιστοιχούν τα πραγματικά καθαρά έσοδα της επιχείρησης διότι εκτός των άλλων λόγων που αναφέρουμε παρακάτω στο ..... αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την υπ' αριθ. .... Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε (σελ. 10) όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή ....., χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (πχ επιχειρηματίες) όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.».

[...]

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

- 1) Όπως έχει ήδη αναλυτικά επεξηγηθεί παραπάνω και προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. 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 εταιρεία μηχανογράφησης είναι σαφές ότι τα ποσά της στήλης ..... που όπως αναφέραμε είναι τα ποσά των τροποποιηθέντων Ζ (αναφορές εσόδων) που αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης ..... τα\_οποία είναι μεγαλύτερα και στην συνέχεια προκύπτει ένδειξη με τη λέξη «ΔΙΑΦΟΡΑ». Η προηγούμενη αριθμητική πράξη μεταξύ δηλωθέντων εσόδων από την ελεγχόμενη επιχείρηση και των ποσών της στήλης ..... δηλώνει την πρόθεση του κατασκευαστή του αρχείου να υπολογίσει ένα ποσό που το ονομάζει ΔΙΑΦΟΡΑ. Η πράξη αυτή κατά των έλεγχο 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.
- 3) Στα αριθμητικά δεδομένα της διαφοράς που αποτελούν το συνολικό ποσό της απομείωσης των εσόδων εφαρμόζεται ποσοστό επί της εκατό (π.χ. 3,5%) ως αμοιβή του. Το προϊόν του υπολογισμού αυτού παραπέμπει ευθέως στην αμοιβή του μηχανογράφου για τις υπηρεσίες απομείωσης των εσόδων που πρόσφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση και αυτό διότι στα κατασχεμένα αρχεία υπάρχουν σημειώσεις που αφορούν εισπράξεις από το ποσό αυτό που σχετίζεται με αυτήν την υπηρεσία σε συγκεκριμένες ημερομηνίες υπολογίζοντας και το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό. Την υπηρεσία αυτή η επιχείρηση της μηχανογράφησης την ονομάζει ..... Επίσης, από τον τρόπο καταχώρησης των ποσών που χρεώνει η εταιρεία μηχανογράφησης στο πελάτη της γίνεται φανερό η διάκριση των ποσών που αφορούν την υπηρεσία πλάνο και των άλλων υπηρεσιών από άλλες υπηρεσίες όπως πώληση εξοπλισμού ή λογισμικού ή τεχνική υποστήριξη.
- 4) Η ύπαρξη των αρχείων, των φύλλων εργασίας στην ..... για μεγάλο χρονικό διάστημα με τους υπολογισμούς που περιγράψαμε αποσκοπεί στην συστηματική παρακολούθηση των πραγματικών αποτελεσμάτων των τροποποιημένων αποτελεσμάτων ανά υποκατάστημα προκειμένου επί της διαφοράς να αναζητείται το αναγραφόμενο ποσό που αποτελεί και την αμοιβή του μηχανογράφου.
- 5) Η κατασκευή και οι υπολογισμοί στα κατασχεθέντα αρχεία κατέστησαν δυνατοί λόγω της κατοχής και χρήσης των εφαρμογών που είχε αναπτύξει η ..... και αναλύθηκαν διεξοδικά από την ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. Συνοπτικά από την πραγματογνωμοσύνη της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε, προκύπτει ότι η ..... είχε στην διάθεση 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 επιχείρηση ..... και κυρίως στις σημειώσεις των εισπραχθέντων ποσών από την δραστηριότητα αυτή....
- 7) Από την ύπαρξη των διαφορετικών αρχείων a.txt σε σύγκριση με τα αντίστοιχά τους e.txt από όπου ανευρέθησαν τροποποιημένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με απομειωμένες αξίες (όλες αξίας 0,10€), ενώ στα αντίστοιχα e.txt αρχεία ανευρέθησαν οι πραγματικές αξίες των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων για την εταιρεία «.....»
- 8) Από όλους τους λόγους που προέκυψαν από την επεξεργασία των αρχείων txt (a, b, και e.txt), που ανευρέθησαν για την περίοδο 2018-2019 (πχ κενές γραμμές, εσφαλμένη σειρά σήμανσης, κ.ο.κ.) για την εταιρεία «.....»

Ένα σημαντικό στοιχείο είναι η διαπίστωση του ελέγχου ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχεθέντων αρχείων του μηχανογράφου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση 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 στη 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 δυο 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 του ..... καθαρό αποτελούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης και τα δεδομένα του ..... αποτελούν 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, στη με ημερομηνία θεώρησης ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ παρατίθενται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη η αρμόδια ελεγκτική αρχή, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με συγκεκριμένο τρόπο την διαπίστωση της ανωτέρω αποδιδόμενης παράβασης.

**Επειδή**, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και την ολοκλήρωση του ελέγχου κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης, ήτοι την 6<sup>η</sup>/6/2022, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. .... Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, επί των ως άνω διαπιστωθεισών παραβάσεων καθώς και του με αριθ. .... Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Το ανωτέρω ΣΔΕ επιδόθηκε στις ..... στην κα ..... (υπάλληλο) λόγω απουσίας του Διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας κ....., αλλά αν και παρήλθε η εικοσαήμερη προθεσμία και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ.

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

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 & ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ. .... πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και η υπ' αριθ. .... πράξη προστίμου του

άρθρου 58 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, 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 αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58<sup>Α</sup> και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58<sup>Α</sup> και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58<sup>Α</sup> και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 και δ) της υπ' αριθ. ....πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 58 και 60 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

#### **Φορολογικό Έτος 2016**

**Πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> & 60 του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης .....)**

- **Ποσό καταλογισμού: 1.575,01 €**

#### **Φορολογικό Έτος 2017**

**Πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> & 60 του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης .....)**

- **Ποσό καταλογισμού: 12.494,61 €**

**Πρόστιμο άρθρου 58 & 60 του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης .....)**

- **Ποσό καταλογισμού: 18.648,00 €**

#### **Φορολογικό Έτος 2018**

**Πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> & 60 του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης .....)**

- **Ποσό καταλογισμού: 2.269,37 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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