



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06.03.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 449

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας: 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

α) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020

β) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

γ) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

δ) της υπ' αρ.2022 πράξης επιβολής άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση (καφετέρια), για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1η & 2ε του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 28.063,10€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $187.087,36 * 15\% = 28.063,10\text{€}$), λόγω έκδοσης παραστατικών λιανικών πωλήσεων από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), κατόπιν παραποίησης και απομείωσης της αξίας τους, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' υποπερίπτωση αα' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος

2017, πρόστιμο ποσού 28.063,10€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $187.087,36 \cdot 15\% = 28.063,10\text{€}$), λόγω έκδοσης παραστατικών λιανικών πωλήσεων από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), κατόπιν παραποίησης και απομείωσης της αξίας τους, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' υποπερίπτωση αα' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 28.063,10€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $187.087,36 \cdot 15\% = 28.063,10\text{€}$), λόγω έκδοσης παραστατικών λιανικών πωλήσεων από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), κατόπιν παραποίησης και απομείωσης της αξίας τους, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' υποπερίπτωση αα' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από2022 έκθεσης μερικού ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α1 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αρ. ΑΒΜ ΕΟΕ/2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την περίπτωση διάπραξης εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτης με υπολογιστή κατ' εξακολούθηση.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση της ανωτέρω εισαγγελικής παραγγελίας διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα, αξιοποιώντας τα δεδομένα που άντλησε:

α) από το ηλεκτρονικό αρχείο της εταιρίας μηχανοργάνωσης «.....» με ΑΦΜ 999695659, που κατασχέθηκε με την υπ' αρ.2018 έκθεση κατάσχεσης,

β) από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, που κατασχέθηκαν με την υπ' αρ.2020 έκθεση κατάσχεσης.

γ) από τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας- Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών

δ) από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τα πληροφοριακά συστήματα της φορολογικής διοίκησης (ΤΑΧΙΣ, ΕΛΕΝΧΙΣ).

Από την ενδελεχή επεξεργασία των προαναφερθέντων στοιχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, η οποία διατηρούσε καφετέρια επί της οδού στην στα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018 με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης «.....» απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων (σε αξία και σε ποσότητα) των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του μηχανισμού με αριθμό μητρώου

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Μη αποδοχή οποιασδήποτε εμπλοκής της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας στις φερόμενες παραβάσεις για τροποποίηση (απομείωση) των παραστατικών λιανικής πώλησης της Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου
- 2) Το μοτίβο που εντοπίζεται στις παράνομες δραστηριότητες των λοιπών εταιριών ουδεμία σχέση έχει ούτε και παρομοιάζει με τις δραστηριότητες της επιχείρησης της προσφεύγουσας. Η «πραγματογνωμοσύνη 3», που αφορά αποκλειστικά την επιχείρηση της προσφεύγουσας, δεν έδειξε κάτι μεμπτό. Δεν εντοπίστηκαν αρχεία, που ήταν απαραίτητα για την παραποίηση των φορολογικών στοιχείων.
- 3) Το λογισμικό "Any desk" είναι ένα ευρέως διαδεδομένο πρόγραμμα απομακρυσμένης πρόσβασης σε Η/Υ και χρησιμοποιούνταν από την εταιρεία μηχανοργάνωσης για λόγους τεχνικής υποστήριξης.
- 4) Οι καταχωρίσεις στο αρχείο excel στις οποίες βασίστηκε ο έλεγχος, αποτελούν ανεπίσημα στοιχεία, είναι πρόχειρες και δεν αποδεικνύεται κάποιος σύνδεσμος ανάμεσα στα νούμερα αυτά και τα προγράμματα παραποίησης των φορολογικών στοιχείων, που ανέδειξε η πραγματογνωμοσύνη.
- 5) Η καταστροφή του σκληρού δίσκου δεν οφείλεται στην πυρκαγιά, που έλαβε χώρα το 2016, αλλά σε αιφνίδιο γεγονός. Το ότι ανευρέθηκαν από τον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία cxtx, οφείλεται στο γεγονός ότι αυτά βρίσκονταν στην μνήμη της φορολογικής μηχανής, άσχετα με την καταστροφή του δίσκου.
- 6) Ως προς τις αναφορές τις φορολογικής αρχής στο «είδος 24» και στην «διπλή απόδειξη» δεν γίνεται αντιληπτός ο ισχυρισμός της και κατ' επέκταση δεν υπάρχει δυνατότητα αντίκρουσης από την προσφεύγουσα.
- 7) Οι φερόμενες παραβάσεις διαπιστώθηκαν πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4174/2013, δεδομένου ότι η κατάσχεση των βιβλίων έλαβε χώρα στις 5 και 6/7/2020.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».*

Επειδή, στο άρθρο 62§3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».*

Επειδή, στο άρθρο 54ΣΤ του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα ακόλουθα: «*1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε,*».

Επειδή, στο άρθρο 54Ε του Ν. 4174/2013, ορίζονται τα ακόλουθα: «*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 απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. 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 απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.» β) Το πρόστιμο της περ. α) επιβάλλεται και στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ {.....} 3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε2180/2021 της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα "Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013)":

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

Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αα 1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. αα' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού

προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω.2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος-χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ' άρθρ. 101 ν. 4714/2020).3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι το έτος 2021 διενεργείται έλεγχος σε οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Η οντότητα διαθέτει στην κατοχή της πέντε (5) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και ο κάτοχος αυτών επενέβη στη λειτουργία των δύο (2) εξ αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη ανέρχονται στο ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000 €) ευρώ. Συνεπώς, ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων της σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000 €) ευρώ ανά έτος. Καθόσον η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.8.2020, επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξης τους. Δηλαδή, το ύψος του προστίμου ανέρχεται στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2016 και αντίστοιχα στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2017 (1.000.000€ 15%)....».

Επειδή στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την

καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής..... 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.....9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες

Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....»

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αποδείχθηκε από την φορολογική αρχή οποιαδήποτε εμπλοκή ή ανάμειξη της επιχείρησής της στον μηχανισμό παραποίησης και απομείωσης των εσόδων, καθώς και ότι το πόρισμα του ελέγχου στηρίχθηκε εξολοκλήρου στην επεξεργασία στοιχείων που κατασχέθηκαν από την εταιρία μηχανοργάνωσης «.....».

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Τμήματος Α1 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης «.....» με ΑΦΜ παραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου Ειδικότερα τροποποιούσε, απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) κατά την περίοδο 2016-2018 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα καταχωμένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για την προσφεύγουσα. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων. Πιο συγκεκριμένα, στην στήλη «ZLALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της προσφεύγουσας, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας.

Επιπλέον, από τα κατασχεθέντα αρχεία προέκυψε ότι η εταιρία μηχανοργάνωσης «.....» παρακολουθούσε την διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των απομειωμένων εσόδων του προσφεύγοντος (BOS μείον ZCALC- αποκρυσταλλισμένη φορολογητέα ύλη) και επ' αυτής υπολόγιζε την αμοιβή της σε ποσοστό 4% για την παρασχεθείσα υπηρεσία απόκρυψης εσόδων.

Επειδή η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που φέρει, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα εσφαλμένως συνδέει την ίδια με τις λοιπές ελεγχόμενες επιχειρήσεις που αναφέρονται στην εν λόγω πραγματογνωμοσύνη πλην της εταιρείας μηχανογράφησης. Και αυτό διότι, ο έλεγχος στηρίχθηκε στην υπ' αριθ./3-γ' Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης και χρησιμοποίησε ως στοιχεία του ελέγχου μόνο τα δεδομένα που προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά προγράμματα που διέθετε και είχε χρησιμοποιήσει η εταιρεία μηχανογράφησης. Σε κανένα σημείο του ελέγχου τόσο στο στάδιο της επεξεργασίας των στοιχείων όσο και κατά την διαπίστωση των παραβάσεων, ο έλεγχος δεν συνέδεσε οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση πλην της εταιρείας μηχανογράφησης με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή τα προγράμματα που ανευρέθησαν, στο πλαίσιο της υπ' αριθ. Έκθεσης Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης, και συγκεκριμένα το «iso.exe» προέκυψε ότι έχει παρόμοια λειτουργία με το Zcalc και συγκεκριμένα δημιουργούσε το αρχείο «z2data.dat» που έχει ευρύτερες δυνατότητες, πέραν της εκτύπωσης των Z, σε συνδυασμό με τα προγράμματα που είχε στην κατοχή της η εταιρεία μηχανογράφησης και ειδικά με το πρόγραμμα «Zixer24.exe».

Επίσης, στην ίδια Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης γίνεται αναφορά ότι ανευρέθη φάκελος με την ονομασία «nksoft» που περιέχει αρχεία συστήματος παραγγελιοληψίας. Επίσης, στην υπ' αριθ. Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης (κεφάλαιο Z1.2) έχει γίνει αναλυτική περιγραφή του τρόπου με τον οποίο το σύστημα παραγγελιοληψίας λειτουργεί και της χρησιμότητας κάθε προγράμματος αυτού, μέρος του οποίου είναι και το «BOS» .

Επειδή όσον αφορά στην αιτίαση της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι τα φύλλα excel στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος και τα οποία αποτελούν ανεπίσημα αρχεία με πρόχειρες καταχωρήσεις, αντιτείνεται ότι τα νούμερα αυτά που παρακολουθούσε ο μηχανογράφος προκύπτουν από συλλογή των πραγματικών πωλήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Άλλωστε, προέκυψε απόλυτη συμφωνία μεταξύ των ανεπισήμων που παρακολουθούσε ο μηχανογράφος με τα καταχωρηθέντα έσοδα στα βιβλία της επιχείρησης. Επισημαίνεται ότι δεν υπήρχε λόγος συστηματικής καταγραφής απο μεριάς του μηχανογράφου των δεδομένων των πωλήσεων της επιχείρησης, καθώς αυτό δεν συνάδει με την συνήθη δραστηριότητά του, όπως επίσης, γινόταν καταγραφή μόνο από τον ΦΗΜ που απομείωνε. Γι αυτό δεν υπάρχουν καταγραφές οικονομικών δεδομένων από τον δεύτερο ΦΗΜ που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα επιχείρηση, και για τον οποίο βρέθηκαν καταχωρημένα έσοδα στα βιβλία της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εμπλοκής της στις παραβάσεις τροποποίησης (απομείωσης) των παραστατικών λιανικής πώλησης, και μη στοιχειοθέτησης εκ μέρους της φορολογικής αρχής αυτών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή

φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο...».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 13§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

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

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24§2 του ν. 4174/2013: «2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο

αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων...».

Επειδή, στο άρθρο 54§§1 & 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/12-02-18: «IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ....»

Επειδή, με το άρθρο 61 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20-11-2015: «...13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61) Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την

κρίση του».

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επέδωσαν, στις2020, στον κ. (υπεύθυνο της επιχείρησης την ώρα του ελέγχου) την υπ' αριθ. πρωτ.2020 πρόσκληση, για διάθεση των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και των λογιστικών αρχείων και βιβλίων της επιχείρησης των φορολογικών ετών 2016-2017-2018. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής και προσκόμισε το βιβλίο εσόδων και τα Z-out από τον ανωτέρω φορολογικό μηχανισμό, υποβάλλοντας ταυτόχρονα την με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δήλωνε ότι τα αρχεία txt του μηχανισμού με αρ. μητρώου έχουν απωλεσθεί, λόγω καταστροφής του σκληρού δίσκου το καλοκαίρι του 2019 και δεν έχει αντίγραφα από τα ανωτέρω αρχεία. Για το λόγο αυτό επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα οι κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1^η και 2^ε του Ν. 4174/2013, περί μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του ανωτέρω ΦΗΜ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια στη διαφύλαξη των αρχείων της, καθώς ούτε εκτυπώσεις των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) είχε διαφυλάξει ούτε είχε λάβει τα απαιτούμενα μέτρα και τις δικλίδες ασφαλείας, ως οφείλει να κάνει κάθε επιχείρηση με την εφαρμογή προσήκουσας πολιτικής ασφαλείας και την τακτική περιοδική αποθήκευση των δεδομένων των ηλεκτρονικών συστημάτων σε εξωτερικό μέσο αποθήκευσης (backup) ώστε να είναι δυνατή η ανάκτησή τους, σε περιπτώσεις καταστροφής του σκληρού δίσκου

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί απώλειας των λογιστικών αρχείων συνεπεία αιφνίδιου γεγονότος- ανωτέρα βίας, προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 1§3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: « 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με το άρθρο 5§5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το άρθρο 5§7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 5§10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προκύπτουν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο του επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία, στις/2020, κατασχέθηκαν, με την υπ' αρ.2020 έκθεση κατάσχεσης, ένα ηλεκτρονικό αντίγραφο των αρχείων txt του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και άλλα ηλεκτρονικά αρχεία, τα οποία αποθηκεύτηκαν σε εξωτερικό μέσο αποθήκευσης USB μάρκας Kingston 32GB. Ειδικότερα, τα λοιπά ηλεκτρονικά αρχεία ήταν αρχεία txt του ΦΗΜ με αρ. μητρώου μηνών 7^{ος}/2019 και 2^{ος} -3^{ος} – 5^{ος} -6^{ος} -7^{ος}/2020, από τον έλεγχο των οποίων προέκυψε η έκδοση της υπ' αρ.2020 διπλής απόδειξης, με διαφορετική αξία (1,75€ και 1,50€) και με πωληθέν είδος και στις δύο περιπτώσεις το «είδος 24%».

Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο του συνόλου των παραστατικών λιανικών πωλήσεων (a.txt) για το ανωτέρω διάστημα προέκυψε ότι πέραν των συνηθισμένων πωληθέντων ειδών συναφών με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης (καφέδων, μπυρών και ποτών) υπήρχει μεγάλο μέρος πωλήσεων που διενεργήθηκε με την αιτιολογία στην περιγραφή του είδους «ΕΙΔΟΣ 24%». Συγκεκριμένα, από την 01/01/2020 έως και την ημερομηνία του ελέγχου στις 05/07/2020 το πωληθέν είδος με την αιτιολογία «είδος 24%» εμφάνιζε 4.474 πλήθος πωλήσεων ενώ το πρώτο σε πωλήσεις από τα υπόλοιπα προϊόντα που ήταν ο καφές (FREDDO ESP) εμφάνιζε σημαντικά μικρότερες πωλήσεις, ήτοι 1.778. Επίσης, από τον έλεγχο

των αρχείων προέκυψε ότι το συγκεκριμένο είδος τιμολογήθηκε σε όλες τις περιπτώσεις με αριθμό ποσότητας ένα (1), ενώ η αξία του κυμαινόταν από 0,41€ έως 50 ευρώ, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα προϊόντα, τα οποία τιμολογούνταν με συγκεκριμένες και σταθερές τιμές, βάσει τιμοκαταλόγου.

Επειδή, όμοια ευρήματα προέκυψαν και από τον έλεγχο άλλων (τρίτων) επιχειρήσεων, οι οποίες ενεργούσαν με τον ίδιο τρόπο και είχαν ως σκοπό την επέμβαση στους φορολογικούς τους μηχανισμούς και την παραποίηση των πραγματικών πωλήσεων, μέσω των προγραμμάτων που κατείχε ο μηχανογράφος.

Επειδή, για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, που αφορούν το φορολογικό έτος 2020 δεν καταλογίστηκαν από τον έλεγχο παραβάσεις, πέραν της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων του ΦΗΜ. Η αναφορά σε αυτές γίνεται με σκοπό να γίνει καλύτερα κατανοητός ο τρόπος απομείωσης των στοιχείων και παρέμβασης στον εν χρήσει ΦΗΜ, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα αρχεία txt των ελεγχόμενων ετών 2016-2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν παρέχει ουδεμία εξήγηση, αναφορικά με τον ως άνω περιγραφέντα τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης της επιχείρησής της.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν γίνεται αντιληπτό το σκεπτικό της φορολογικής αρχής με αποτέλεσμα να μην υπάρχει δυνατότητα αντίκρουσης κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή το άρθρο 54ΣΤ του Ν. 4174/2013 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 3γ του άρθρου 101 του ίδιου νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες λόγω εσφαλμένης νομικής βάσης. Ειδικότερα, αναφέρει ότι οι εν λόγω παραβάσεις της τροποποίησης- απομείωσης για φορολογικούς σκοπούς των παραστατικών λιανικών πωλήσεων από την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με Α.Μ. διαπιστώθηκαν πριν την έναρξη ισχύος της διάταξης την παραγράφου 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020, ήτοι πριν τις 31.07.2020, όπως αυτό προκύπτει σαφώς από τις υπ' αρ.2020 &2020 εκθέσεις κατάσχεσης. Ο δε έλεγχος στην εταιρία μηχανοργάνωσης είχε λάβει χώρα 2 έτη νωρίτερα.

Επειδή, χρόνος διαπίστωσης των προαναφερόμενων παραβάσεων, δεν ήταν ο χρόνος συγκέντρωσης των αποδεικτικών στοιχείων, αλλά ο χρόνος ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων από την φορολογική αρχή, καθόσον απαιτούνταν ενδελεχής έλεγχος και συσχέτιση των στοιχείων αυτών με τα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί τόσο η διάπραξη της παράβασης της απομείωσης των φορολογικών στοιχείων όσο και το μέγεθος αυτής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη, διά των προσβαλλόμενων πράξεων στην επιβολή προστίμων, βάσει των διατάξεων της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ΣΤ του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε του ίδιου νόμου (όπως τα άρθρα αυτά προστέθηκαν με το άρθρο 101 παρ. 2 του ν. 4174/2020), δεδομένου ότι η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων τοποθετείται χρονικά μετά τις 31/07/2020 και δη στις 21.06.2021, οπότε και εκδόθηκε το υπ' αρ. σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου.- κλήση προς ακρόαση (αρ. 28 Ν. 4174/2013 και αρ. 6 Ν. 2690/1999).

Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από ακυρότητα λόγω εσφαλμένης νομικής βάσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 54§§1η & 2ε του Ν. 4174/2013	2.500,00€
--	-----------

Η υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' υποπερίπτωση αα' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4174/2013.	28.063,10€
--	------------

Η υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' υποπερίπτωση αα' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4174/2013.	28.063,10€
--	------------

Η υπ' αριθ.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ§1 περ. α' υποπερίπτωση αα' και του άρθρου 54Ε§1 περ. α' του Ν. 4174/2013.	28.063,10€
--	------------

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.