



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/04/2022

Αριθμός απόφασης: 679

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 κατάθεσης **10/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε. » με ΑΦΜ:....., που εδρεύει στο, κατά της με αριθμό/03-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ...../10-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.** » 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./03-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 213.055,31 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 8 και 9 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), άρθρου 40 του ν. 4308/2014, του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό και με τις ΠΟΛ. 1220/2012, 1221/2012, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 27/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4174/2013 και 4308/2014, η οποία συντάχθηκε δυνάμει των με αριθμ./21-8-2021 και/03-09-2021 εντολών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι αιτία του ελέγχου αποτέλεσε σχετική καταγγελία, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν εξέδιδε ή εξέδιδε ανακριβείς αποδείξεις προς τους πελάτες της. Για την αξιοποίηση της ως άνω καταγγελίας, συνεργείο ελέγχου μετέβη στις 21.08.2021, στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, στο, όπου διαπίστωσε επέμβαση στη λειτουργία του με αριθμ. Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.), σε δύο τουλάχιστον περιπτώσεις, με συνέπεια την έκδοση μη νόμιμων και χωρίς σήμανση φορολογικών αποδείξεων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/10-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης περί παραποίησης του φορολογικού μηχανισμού, καθότι η έκθεση ελέγχου παραλείπει απαραίτητα να επισημάνει ποιος φορολογικός μηχανισμός έχει παραποιηθεί, ενώ δεν υπάρχει ασφαλής μηχανική άποψη αναφορικά με το χρόνο κατά τον οποίο καταχωρούνται σε κάθε Φ.Η.Μ. τα έσοδα στα σύνολα της ημέρας, με συνέπεια να μην αποτελεί ασφαλές κριτήριο για την απόδειξη και κατάδειξη παραβατικής συμπεριφοράς της προσφεύγουσας.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, αντί της ορθής εφαρμογής του άρθρου 58^Α του ιδίου ως άνω νόμου.
3. Εσφαλμένη επιμέτρηση του καταλογισθέντος προστίμου.

4. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της δράσης της φορολογικής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (**ν. 4174/2013**) (ΦΕΚ 170/26-7-2013) στο **άρθρο 23 παρ. 1 και 2** προβλέπει 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 περαιτέρω, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τις υπό κρίση χρήσεις, 2015 και 2016, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «*1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....3. Κάθε έγγραφη 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» Στο **άρθρο 5** 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». Στο **άρθρο 12** 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». Στο **άρθρο 15** 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 οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα», ενώ στο **άρθρο 40** 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.»

Επειδή, με το άρθρο **62 του ν.4174/2013** 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.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** 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, με το άρθρο **171 του ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, 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 από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την από 27/09/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4174/2013 και 4308/2014, προκύπτουν τα εξής : Στις 21.08.2021 συνεργείου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας, στο, προκειμένου να επαληθεύσει τα όσα καταγγέλλονται με την από 05.08.2021 καταγγελία περί μη έκδοσης σχετικής απόδειξης σε πελάτη της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο δραστηριότητας Σούπερ Μάρκετ. Για το λόγο αυτό, ελεγκτές της ως άνω Δ.Ο.Υ. αφού σταμάτησαν εξερχόμενη πελάτισσα του καταστήματος, η οποία είχε προβεί σε αγορά εμπορευμάτων, ζήτησαν να τους επιδείξει τη ληφθείσα από την επιχείρηση απόδειξη λιανικών συναλλαγών αξίας 11,76 €, εκδοθείσα στις 14:35:20, όπου παρατήρησαν ότι επ' αυτής, δεν αναγράφονταν ο αριθμός μητρώου του φορολογικού μηχανισμού. Ακολούθως, οι ελεγκτές εισήλθαν εντός της επιχείρησης ως πελάτες, όπου και διαπίστωσαν ότι η επιχείρηση χρησιμοποιούσε δύο (2) φορολογικούς μηχανισμούς με Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), από έναν εκ των οποίων εκδίδονταν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών χωρίς σήμανση. Κατόπιν παρατήρησης, διαπιστώθηκε πως ο μηχανισμός από τον οποίο εκδίδονταν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών χωρίς την προαναφερθείσα σήμανση, ήταν ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός με αριθ.μητρώου Ακολούθησε η λήψη άλλης μίας απόδειξης λιανικών συναλλαγών από αλλοδαπό πελάτη που εξέρχονταν του καταστήματος, αξίας 7,78 ευρώ, εκδοθείσα στις 14:37:32 , από τον ίδιο ως άνω φορολογικό μηχανισμό, όπου διαπιστώθηκε και πάλι πως δεν έφερε σήμανση.

Εν συνεχεία οι ως άνω ελεγκτές, αφού έκαναν γνωστή στους υπαλλήλους του ταμείου του σούπερ μάρκετ την ιδιότητά τους με την επίδειξη των υπηρεσιακών τους ταυτοτήτων και της εντολής ελέγχου, εισήλθαν στο χώρο των γραφείων της προσφεύγουσας – εντός του χώρου του σούπερ μάρκετ – και ζήτησαν από τον υπεύθυνο υπάλληλο, εκτύπωση των δελτίων «Χ» (σ.σ. ανάλυση εσόδων ημέρας) για τον κάθε ένα εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό από τους δύο (2) που διαπίστωσαν ότι λειτουργούσαν τη δεδομένη στιγμή.

Από τη ανάλυση των εσόδων για κάθε έναν από τους δύο εν χρήσει μηχανισμούς – ταυτόχρονα λειτουργούσε και ο φορολογικός μηχανισμός με αριθμό Μητρώου – προέκυψε ότι οι δύο προαναφερθείσες (και χωρίς σήμανση αποδείξεις), δεν περιλαμβάνονταν στα έσοδα της ημέρας σε κανένα φορολογικό μηχανισμό. Σημειωτέον πως οι δύο (2) μη σημανθείσες αποδείξεις εκδίδονταν από τον εκτυπωτή αποκοπτόμενες μηχανικά (σ.σ. αυτόματα δηλαδή) κάτω από την αναφορά/ετικέτα «ευχαριστούμε για την επίσκεψή σας», ενώ κάθε φορολογικός μηχανισμός είχε τον δικό του εκτυπωτή. Αξίζει επίσης να σημειωθεί, ότι στη συνέχεια του ελέγχου, επήλθε ομαλή έκδοση των επόμενων αποδείξεων από τον εν λόγω μηχανισμό και πλέον αυτές αποκόπτονταν κάτω από την αναγραφή του μητρώου του φορολογικού μηχανισμού , ενώ πάνω από τον αριθμό μητρώου αναγράφονταν η διατύπωση «ευχαριστούμε για την επίσκεψή σας». Οι παραπάνω διαπιστώσεις υποδεικνύαν την φορολογική απόκρυψη συναλλαγών και εσόδων, αφού και οι

αποδείξεις λιανικών συναλλαγών αποκόπτονταν μηχανικά πριν την εμφάνιση της ταυτότητας του φορολογικού μηχανισμού, ενώ οι συγκεκριμένες αξίες των μη σεσημασμένων αποδείξεων δεν περιλαμβάνονταν στα έσοδα της ημέρας του φορολογικού μηχανισμού, αντίθετα από τις επόμενες νόμιμες αποδείξεις.

Ο έλεγχος συνεχίστηκε με τη λήψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 υπεύθυνης δήλωσης του υπαλλήλου του καταστήματος της προσφεύγουσας, του και με τη σύνταξη του υπ' αριθμ./21.8.2021 ΣΔΕ , στο οποίο καταγράφηκαν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις. Μαζί με το ως άνω ΣΔΕ επιδόθηκε στην ελεγχόμενη και η ταυτάριθμη κλήση της σε ακρόαση, έλαβε χώρα κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων και επιδόθηκε η από 21.08.2021 πρόσκληση, προκειμένου να αποσταλούν στην υπηρεσία ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία των συναλλαγών των δύο φορολογικών μηχανισμών της ελεγχόμενης επιχείρησης, προς περαιτέρω διασταύρωση των επί τόπου διαπιστώσεων. Στην ως άνω πρόσκληση η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε στις 30.08.2021, δια του λογιστή αυτής κου Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων αρχείων a. txt και b. txt διαπιστώθηκε **πως το σύνολο των παραστατικών** που από την έναρξη λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού στις 05.07.2017, έφεραν αριθμό σειράς , τα οποία δεν οδηγούνταν/αποτυπώνονταν στα νόμιμα φορολογικά έσοδα, ανέρχονταν στις 85.516 παραστατικά.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, προκειμένου αφενός, να διορθωθεί λεκτικό λάθος στο με αρ./2021 ΣΔΕ και αφετέρου, η ελεγχόμενη να έχει πλήρη / ξεκάθαρη αντίληψη των σημαντικών επερχόμενων συνεπειών της παράβασής της, οι ανωτέρω ελεγκτές μετέβησαν στις 03.09.2021, εκ νέου στην έδρα της επιχείρησης, επιδίδοντάς της το υπ' αριθμ./2021 ΣΔΕ – Κλήση σε Ακρόαση, τον/2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, Έκθεση Αποδέσμευσης των Κατασχεθέντων από το/2021 ΣΔΕ – Κλήση σε Ακρόαση – Έκθεση Κατάσχεσης και την εκ νέου κατάσχεση αυτών, με τη με αρ./2021 Έκθεση Κατάσχεσης. Επιδόθηκε ακόμη η με αρ. πρωτ./13.9.2021 πρόσκληση για την προσκόμιση όλων των παραστατικών που αφορούσαν στη «σειρά 129», ανά αξία παραστατικού, ανά έτος με την συνολική αξία όλων των παραστατικών, ανά χρήση από το 2017 και μετά, αλλά και ανά αρχείο a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt.

Στην ανωτέρω Πρόσκληση, αλλά και στο με αρ./2021 ΣΔΕ – Κλήση σε Ακρόαση, η ελεγχόμενη ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Ως εκ τούτου η αρμόδια Δ.Ο.Υ (Πολυγύρου) εξέδωσε και επέδωσε την προσβαλλόμενη με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν 4174/2013, ύψους 213.055,31 ευρώ.

Στη συνέχεια στα πλαίσια των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, ήτοι, της επέμβασης στη λειτουργία του με αριθ.μητρώου Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού, η Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανίων εισηγήθηκε, δια μέσω της Διεύθυνσης Ελέγχων, προς τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, (με το αριθ./18-11-2021 έγγραφό της), την αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης, για χρονικό διάστημα δώδεκα (12) μηνών, κατ'εφαρμογή των συνδυαστικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13^Α του ν. 2523/1997 και του άρθρου 5 της αριθ. Α. 1169/2021 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου, η

Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Θ'), με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ .Θ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/28-12-2021 έγγραφό της, παρέπεμψε τη Δ.Ο.Υ. στο αρμόδια Τμήμα Δ' Ταμειακών Μηχανών (νυν Τμήμα Ε' της Διεύθυνσης Διαχείρισης Υποδομών της ΓΔΗΛΕΔ), ως αρμόδιας Υπηρεσίας για την επιβεβαίωση ή μη της παραβίασης – παράβασης. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών διαβίβασε με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../30-12-2021 έγγραφό της, την υπόθεση στη Διεύθυνση Διαχείρισης Υποδομών & Δικτύων – Τμήμα Ε', προκειμένου να αξιολογήσει την ορθότητα ή μη της παράβασης. Η Διεύθυνση Διαχείρισης Υποδομών, με το αριθ. πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Ε ΕΞ 09/03-2022, έγγραφό της, έκρινε ότι δεν στοιχειοθετείται η παραβίαση ή παραποίηση ΦΗΜ ή επέμβαση καθ'οιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία του ΦΗΜ, αλλά συντρέχει η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού παραστατικού με παράκαμψη της ΕΑΦΔΣΣ.

Επειδή, τόσο από την προσβαλλόμενη με αρ. .../2021 πράξη επιβολής προστίμου, όσο και από τη με ημερομηνία θεώρησης 27.09.2021 έκθεση ελέγχου, προκύπτει με σαφήνεια πως ο φορολογικός μηχανισμός ως προς τη λειτουργία του οποίου διαπιστώθηκε η επίμαχη επέμβαση είναι ο Όπως ειδικότερα αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου (σελ. 2 αυτής) «εκ του περισσού και μόνο για λόγους συντηρητικότητας αναφερόμαστε και στον μηχανισμό, αφού οι δύο αποδείξεις που δεν είχαν σημειωθεί είχαν εκδοθεί από τον εκτυπωτή και την πλευρά που βρίσκονταν εγκατεστημένος και σε λειτουργία ο μηχανισμός».

Επειδή, μετά την είσοδο των ελεγκτών στο χώρο και τη γνωστοποίηση της ιδιότητάς τους επήλθε ομαλή έκδοση των μεταγενέστερων αποδείξεων από τον φορολογικό μηχανισμό με αρ. μητρώου, και πλέον αυτές αποκόπτονταν κάτω από την αναγραφή του μητρώου του φορολογικού μηχανισμού, ενώ πάνω από τον αριθμό μητρώου αναγράφονταν η διατύπωση «ευχαριστούμε για την επίσκεψή σας».

Επειδή κατά την κρίση των ελεγκτών, η λεπτομέρεια αυτή καταδεικνύει αφενός, πως δεν έγινε κάποιο «μάγκωμα» στην έκδοση κάποιας / κάποιων αποδείξεων, ο οποίος σκάλωναν σε κάποιο εκτυπωτή και αποκόπτονταν χειροκίνητα με συνέπεια να μην εμφανίζεται ο αριθμός μητρώου του μηχανισμού, αφού αυτές αφενός αποκόπτονταν μηχανικά (σ.σ. αυτόματα) και αφετέρου κατά τη διενέργεια του ελέγχου η μηχανική αποκοπή τους μετακινήθηκε κάτω από την αναγραφή του αριθμού μητρώου του φορολογικού μηχανισμού, ο οποίος πλέον εμφανίζονταν / περιλαμβάνονταν στα στοιχεία της εκδοθείσας απόδειξης.

Επειδή, οι δύο αποδείξεις αξίας, αντίστοιχα 0,30 € εκδοθείσα στις 14:41:26 από τον μηχανισμό και 1,00 € εκδοθείσα στις 14:39:41 από τον μηχανισμό, που ενδεικτικώς ζητήθηκε η έκδοσή τους (ήτοι αυτές εξεδόθησαν μετά την «ομαλοποίηση» της λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού), περιλαμβάνονταν στην ανάλυση των ημερήσιων εσόδων εκάστου φορολογικού μηχανισμού, όπως η ανάλυση αυτή («Χ») εκτυπώθηκε και επεδείχθη.

Επειδή από τις παραπάνω διαπιστώσεις αποδεικνύεται πλήρως και με σαφήνεια η φορολογική απόκρυψη συναλλαγών, αφού οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών αποκόπτονταν μηχανικά πριν την εμφάνιση της ταυτότητας του φορολογικού μηχανισμού, ενώ οι συγκεκριμένες αξίες των μη σεσημασμένων αποδείξεων δεν περιλαμβάνονταν στα έσοδα της ημέρας του φορολογικού μηχανισμού, εν αντιθέσει με τις επόμενες νόμιμες αποδείξεις, οι οποίες ελάμβαναν αύξοντα αριθμό, σημαίνονταν και περιλαμβάνονταν στα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή, περαιτέρω, κατόπιν της προσκόμισης από τον λογιστή της ελεγχόμενης αφαιρούμενου ψηφιακού δίσκου με τα ζητηθέντα αρχεία a.txt και b.txt για τους δύο φορολογικούς μηχανισμούς, διαπιστώθηκε ότι οι δύο επίμαχες αποδείξεις έφεραν α/α έκδοσης (της 14:35:20) και (της 14:37:32) και αριθμό σειράς 0129, ενώ οι υπόλοιπες (νομίμως εκδοθείσες αποδείξεις) έφεραν αριθμό σειράς 0121.

Επειδή, από τον έλεγχο κρίθηκε, ότι τα έσοδα της 0129 σειράς του μηχανισμού δεν σημαίνονταν και δεν «οδηγούνταν» στα ημερήσια φορολογικά έσοδα, ενώ τα έσοδα της σειράς 0121 σημαίνονταν και «οδηγούνταν» και επιπλέον ο ως άνω ΕΑΦΔΣΣ συνεργάζονταν με τον εκτυπωτή με τέτοιο τρόπο ώστε να αναγνωρίζει ποιά από τα αποστέλλόμενα παραστατικά λιανικών συναλλαγών δεν πρέπει να σημάνει (αυτά δηλαδή της σειράς 0129).

Επειδή όλα τα ανωτέρω, αιτιολογούνται πλήρως και εμπεριστατωμένα στην από 27.09.2021 έκθεση ελέγχου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, παρά τα όσα αβασίμως προβάλλει η προσφεύγουσα.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013** (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), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι : «1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 54Ε,

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 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.

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. 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, εφαρμόζονται οι διατάξεις της 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 54^Ε**, του ιδίου ως άνω νόμου 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 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.

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται εντός δύο (2) μηνών από τη διαπίστωση της παράβασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 4174/2013**, «κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου (σελ. 5 αυτής), ο με αριθ. ΕΑΦΔΣΣ συνεργαζόταν με εκτυπωτή με τέτοιο τρόπο ώστε να αναγνωρίζει ποια από τα αποστελλόμενα παραστατικά ΑΛΣ δεν πρέπει να σημάνει (αυτά της σειρά 0129, πρβλ ως άνω). Με άλλα λόγια ο ΕΑΦΔΣΣ «καθοδηγούνταν» στο να μην προβαίνει σε σήμανση κατόπιν επιλογής συγκεκριμένης σειράς παραστατικού (της 0129).

Επειδή, κατά τη διαδικασία έκδοσης αποδείξεων μέσω του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, αρχικό στάδιο της οποίας, αποτελεί η χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή με τον οποίο συνδέεται (ο φορολογικός μηχανισμός) και επικοινωνεί με το πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης και τους drivers, αφού αν δεν επικοινωνήσει (συνδεθεί) με τον Η/Υ, δεν μπορεί να λειτουργήσει, και ως εκ τούτου η ηθελημένη παράκαμψη της επικοινωνίας της ΕΑΦΔΣΣ με τον Η/Υ, συνιστά στην ουσία επέμβαση στην λειτουργία του ηλεκτρονικού φορολογικού μηχανισμού.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, δε συντρέχει περίπτωση, εκ παραδρομής, έκδοσης Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Π.), χωρίς την χρήση ΦΗΜ, αλλά ενεργητική παρέμβαση στην εύρυθμη λειτουργία της διαδικασίας έκδοσης στοιχείων μέσω του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, με σκοπό την αποφυγή σήμανσης συγκεκριμένων εκδιδόμενων παραστατικών, αφού

με πρωτοβουλία και ενέργειες του χρήστη διακόπτεται η καθορισμένη διαδρομή της πληροφορίας από τον Η/Υ προς την ΕΑΦΔΣΣ, συνεπεία επιλογής συγκεκριμένης σειράς παραστατικού (άλλες ΑΛΣ -σειράς 0111, σημαίνονταν και άλλες -σειράς 0129, δεν σημαίνονταν), και παράλληλα δημιουργώντας την πεποίθηση στον πελάτη, ότι λαμβάνει νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, η μη παραδρομή επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι οι Α.Λ.Σ. με τη σειρά 0129 δεν περιλαμβάνονταν στην αναφορά εσόδων της ημέρας και δεν δημιουργούσαν αρχεία a.txt, b.txt κλπ.

Επειδή ως επέμβαση καθ' οιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ηλεκτρονικών φορολογικών μηχανισμών (άρθρο 54 ΣΤ παρ 1) θεωρείται και η παρέμβαση στην επικοινωνία του ΕΑΦΔΣΣ με την εμπορική διαχείριση και τους drivers, καθώς με αυτόν τον τρόπο επηρεάζεται σκοπίμως η λειτουργία του μηχανισμού αυτού. Κάτι τέτοιο δε συνιστά παράκαμψη, αλλά επιλεκτική επέμβαση στην επικοινωνία/λειτουργία του ΕΑΦΔΣΣ, δεδομένου ότι η ΕΑΦΔΣΣ, δεν μπορεί να λειτουργήσει και να σημάνει τα φορολογικά στοιχεία πριν την εκτύπωσή τους, εάν σε αυτήν δε διαβιβαστούν προηγουμένως τα προς σήμανση παραστατικά, μέσω της εμπορικής διαχείρισης και του λογισμικού υποστήριξης,

Επειδή, η Διεύθυνση Διαχείρισης Υποδομών (Τμήμα Ε΄ Συστημάτων Ηλεκτρονικών Εμπορικών Συναλλαγών & Λοιπών Συστημάτων), με το αριθ.πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Ε ΕΞ/09-03-2022 έγγραφο της, επιβεβαιώνει ότι παραβίαση, ή παραποίηση, ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία ΕΑΦΔΣΣ, ισχύει και στην περίπτωση τροποποίησης του λογισμικού υποστήριξης (driver), που βρίσκεται εγκατεστημένο στον ηλεκτρονικό υπολογιστή και είναι υπεύθυνο για την επικοινωνία ΕΑΦΔΣΣ με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή (2^η περίπτωση της σελίδας 4), επέμβαση που συντρέχει στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, οι ανωτέρω ενέργειες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, αφού ο νομοθέτης, με την ευρεία διατύπωση της «καθ' οιονδήποτε τρόπο επέμβασης στην λειτουργία των ΦΗΜ» θέλησε να συμπεριλάβει στην έννοια των ανωτέρω διατάξεων και ενέργειες που επηρεάζουν τη λειτουργία της ΕΑΦΔΣΣ, καθόσον η επικοινωνία και η αλληλεπίδραση του λογισμικού της ΕΑΦΔΣΣ, με την οποιαδήποτε εφαρμογή έκδοσης αποδείξεων (εμπορική διαχείριση), συνιστά σε κάθε περίπτωση αναπόσπαστο τμήμα της εύρυθμης λειτουργίας της εν συνόλου διαδικασίας έκδοσης στοιχείων με χρήση ΦΗΜ.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύνολο των διαπιστώσεων της έκθεσης ελέγχου, στη συγκεκριμένη περίπτωση συντρέχει περίπτωση της παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του με αριθ. ΕΑΦΔΣΣ φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ). Περαιτέρω, στο βαθμό που τα στοιχεία που εκδόθηκαν από τον, δεν έχουν σημανθεί και επιπλέον δεν

περιλαμβάνονται στα ημερήσια σύνολα αξιών από τον εν λόγω μηχανισμό, τούτο συνιστά επιπλέον της διαπιστωθείσας παράβασης, μη έκδοση στοιχείων, για την οποία παράλληλα και ανεξάρτητα συντρέχει η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή επίσης απορρίπτεται ως αβάσιμος και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένης επιμέτρησης του προστίμου δεδομένου ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το ελεγχόμενο έτος είναι το 2021, οπότε ορθώς υπολογίστηκε το ποσό του προστίμου, ίσου με το 15% του μέσου όρου του αθροίσματος των ακαθάριστων εσόδων των τριών τελευταίων φορολογικών ετών, ήτοι, του φορολογικού έτους 2018, με ακαθάριστα έσοδα : 1.620.306,69€, του φορολογικού έτους 2019 με ακαθάριστα έσοδα: 1.808.858,62 και του φορολογικού έτους 2020 με ακαθάριστα έσοδα: 831.940,90 ως εξής:

$1.620.306,69 \text{ €} + 1.808.858,62 \text{ €} + 831.940,90 \text{ €} = 4.261.106,21 \text{ €} / 3 = 1.420.368,74 \times 15\% = 213.055,31 \text{ ευρώ.}$

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία, πέραν του Συντάγματος, απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, και συγκαταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων, πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον επιδιωκόμενο από τον νόμο σκοπό. Ένα προβλεπόμενο, δε, από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, μέτρο, τότε μόνον αντίκειται στην ως άνω αρχή, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (πρβλ. Ολ.ΣτΕ 564/2006, 990/2004, 4051/1990, απόφαση ΔΕυρΚ της 16-12-1992, C 210/1991 Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας).

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας που διέπει τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, αυτή δεσμεύεται από τους κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν την οργάνωση και τη λειτουργία της, δηλαδή μπορεί να προβεί μόνο στις ενέργειες που προβλέπουν οι ως άνω κανόνες και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αυτοί τάσσουν. Η μορφή και η ένταση της δέσμευσης αυτής συναρτάται προς το περιεχόμενο του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου, ειδικότερα δε προς την πληρότητα και τη διεξοδικότητα των στοιχείων του πραγματικού του και την αυστηρότητα της διατύπωσης των εννόμων συνεπειών που προβλέπει. Τούτο σημαίνει ότι το διοικητικό όργανο, εφόσον διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον εφαρμοστέο

κανόνα δικαίου πραγματικές ή νομικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του, είναι υποχρεωμένο να εκδώσει διοικητική πράξη που περιέχει ρύθμιση, την οποία προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

Επειδή , στην προκειμένη περίπτωση, το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου, ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 54^Ε και 54ΣΤ του νόμου 4174/2013, ενώ η φορολογική διοίκηση προέβη στην επιβολή του, κατόπιν διαπίστωσης παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικών συνθηκών τους, ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής, δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η Διοίκηση έδρασε νομίμως και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή οι προβαλλόμενοι λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας « Ο.Ε. » με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

Ποσό προστίμου άρθρου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
-----------------------	---------------	----------------

54ΣΤ ν. 4174/2013	213.055,31	213.055,31
--------------------------	-------------------	-------------------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.