



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3815

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 αναριθμηθήκε, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 06/07/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση στο, κατά της με αριθμό/02-06-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/02-06-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, για το φορολογικό έτος 2021, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/06-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθμ./02-06-2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, για το φορολογικό έτος 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 30.000,00€, για λειτουργία της εν χρήσει ΦΤΜ, με αριθμό μητρώου, χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές. Η εν λόγω προσβαλλόμενη απόφαση εδράζεται στην από 02/03/2022 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στα πλαίσια των με αρ. και/13-08-2021 χειρόγραφων εντολών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διενεργήθηκε στοχευμένος επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης της, με ΑΦΜ, με διακριτικό τίτλο «.....» καθώς και στο υποκατάστημα που διατηρεί στο Ο έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ και του ν. 4308/2014, έλαβε χώρα στις 19/08/2021 και 22/08/2021. Σύμφωνα με την από 02/03/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου αρ. 54 του ΚΦΔ, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 19/08/2021 και 22/08/2021 στο υποκατάστημα της επιχείρησης, ο φορολογικός μηχανισμός βρέθηκε να λειτουργεί σύμφωνα με τις προδιαγραφές φορολογικών μηχανισμών και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες όσον αφορά την έκδοση στοιχείων. Αντίθετα, από τον επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι, ο φορολογικός μηχανισμός με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν πληρούσε τις τεχνικές προδιαγραφές καθώς οι εκδοθείσες από αυτόν ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ πέραν των επιμέρους αξιών (όπως προβλέπεται) έφεραν και ΣΥΝΟΛΟ, στοιχείο που δεν προβλέπεται από τις διατάξεις που ορίζουν τις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων.

Για την παράβαση αυτή, μετά το πέρας του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθ./23-08-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς Ακρόαση με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση. Επίσης επιδόθηκε και προσωρινός προσδιορισμός του προστίμου με αριθ./23-08-2021.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση και απάντησε εγγράφως με το με αρ. πρωτ./13-09-2021 έγγραφο κατάθεσης απόψεων με το οποίο ισχυρίστηκε ότι η αναγραφή του γενικού συνόλου στις προσωρινές αποδείξεις δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης αφού όλες οι προσωρινές αποδείξεις, με το κλείσιμο του λογαριασμού-τραπεζιού, μετασχηματίζονται σε τελικές φορολογικές αποδείξεις. Επιπλέον η αναγραφή του γενικού συνόλου δεν επηρεάζει την αυθεντικότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί από τη Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ και συντάχθηκε από την εν λόγω φορολογική αρχή η με ημερομηνία θεώρησης 02/03/2022 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ άρθρου 54 του ΚΦΔ. Ακολούθως, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ, η οποία επιδόθηκε ταχυδρομικώς με συστημένη επιστολή στις 15/06/2022.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ουσιαστική και νόμιμη αβασιμότητα του επιβληθέντος προστίμου: Η παράβαση πράγματι συνέτρεξε, ωστόσο δεν μπορεί να υπαχθεί στη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' καθώς: α) πρόκειται για εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό που έχει προμηθευτεί νομίμως από την «.....» β) δεν έχει επέλθει στο λογισμικό του ΦΗΜ επομένως η εντοπισθείσα παρατυπία αφορά σφάλμα λογισμικού που δεν μπορεί να αποδοθεί στο πρόσωπό της αλλά στον αδειοδοτημένο προμηθευτή ή/και στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης που παρείχαν την οικεία άδεια και έγκριση κυκλοφορίας, γ) η αναγραφή στις προσωρινές αποδείξεις των λιανικών πωλήσεων του συνόλου της αξίας των ειδών ουδόλως επηρεάζει τον ορθό και αληθή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της επιχείρησής της αφού με το κλείσιμο του λογαριασμού-τραπεζιού όλες οι προσωρινές αποδείξεις μετασχηματίζονται σε Τελικές Αποδείξεις.
2. Παραβίαση των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ασφάλειας του Δικαίου: Η διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' αφορά σε παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων, μη διαφύλαξης των τηρούμενων ΦΗΜ ή/και των φορολογικών μνημών και αρχείων που αυτοί δημιουργούν, οι οποίες δεν τυγχάνουν ούτε κατ' ελάχιστον συγκρίσιμες με την τυπική παράβαση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Επιπλέον, οι εν λόγω διατάξεις προβλέπουν δύο (2) διαφορετικά πρόστιμα παραβάσεων υπόχρεους απλογραφικών βιβλίων, ήτοι ποσά 10.000€ και 30.000€ (με ανώτερα ποσά 30.000€ και 90.000€ αντίστοιχα). Η διάταξη αυτή προσκρούει στη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου αφού δεν είναι διακριτό σε ποιο πρόστιμο παραπέμπει η περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία» του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», 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:

.....

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

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

...

Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.

Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός τουλάχιστον δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης».

9.1.5. Η παραπάνω διαδικασία είναι δυνατόν να γίνεται σε μια κίνηση χειρισμού που περιλαμβάνει την συνεχόμενη έκδοση 2 δελτίων («Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και «Τελική Φορολογική Απόδειξη»), στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα προϊόντα δεν καταναλώνονται στους χώρους του καταστήματος του εστιατορίου.

.....

9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και στο τέλος «ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ – ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης

2.Διεύθυνση.

3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα

4.ΑΦΜ και

5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.

6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.

7.Ημερήσιος αύξων αριθμός νόμιμης απόδειξης εσόδου

8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης

9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους

11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους

12.Ο αριθμός του τραπεζιού.

13.Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας – σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού.

14.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ».

9.2.3. Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.

9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.3.1. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία.

9.3.2. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και «ΛΗΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης

2.Διεύθυνση.

3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα

4.ΑΦΜ

5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.

6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.

7.Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου

8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης

9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους

11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους

12.Το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

13.Ο αριθμός του τραπεζιού.

14.Ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι.

15.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.3.3. Οι εκπώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο...».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ2017/20-10-2017** «Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού» Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρεται ότι:

«1. Με την παράγραφο 9.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/31.12.2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, ορίζεται το περιεχόμενο των δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων που εκδίδονται με Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) με πρόγραμμα εστιατορίου. Όπως αναφέρεται δε στην υποπαράγραφο 9.2.1 (περ. 10) της ανωτέρω απόφασης, στο υποχρεωτικό περιεχόμενο των δελτίων προσωρινών αποδείξεων, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνεται και μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος, στην οποία αναγράφεται η ονομασία, η αξία και η ποσότητα του είδους.

2. Όπως έχει γίνει δεκτό (υπ` αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφό μας), οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/31.12.2012 και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις - δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

3. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα καταστήματα εστίασεως που χρησιμοποιούν «πρόγραμμα εστιατορίου» πρέπει να εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/31.12.2012.

4. Τέλος, στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, αναφορικά με τον τρόπο και το περιεχόμενο των προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας (ήτοι εκδίδονται δελτία παραγγελίας στα οποία δεν αναγράφονται αξίες), εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014, και οι υπόχρεοι οφείλουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, ήτοι με κάθε σερβίρισμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ΚΦΔ, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), 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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ «Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές» του ΚΦΔ, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), ορίζεται ότι:

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

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

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.».

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

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

[...]

Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ.β':

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

6. Διευκρινίζεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 περ. β δεν επιβάλλεται σε περιπτώσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή

από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, δεδομένου ότι οι εν λόγω παραβάσεις ρυθμίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ..

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 02/03/2022 Έκθεση Ελέγχου προστίμου ΚΦΔ άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, συνεργείο ελέγχου διενήργησε στις 19 και 22/08/2021, στο πλαίσιο των υπ' αριθ. και/13-08-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιτόπιο έλεγχο στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ και ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύουν. Από τον έλεγχο του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, διαπιστώθηκε ότι οι εκδοθείσες προσωρινές αποδείξεις, πέραν των επιμέρους αξιών, έφεραν και σύνολο το οποίο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1220/13-12-2012.

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 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, 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, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

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 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, κατά την πάγια νομολογία και ειδικότερα τις υπ' αριθ. 3108/1996, 2054/1995 και 1148/1994 αποφάσεις ΣτΕ, κρίθηκε ότι η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση του συνόλου των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώνονται τα ακόλουθα: Στα πλαίσια στοχευμένου προληπτικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης που διατηρεί η προσφεύγουσα, στις 19 και 22/08/2021 διαπιστώθηκε ότι ο εν χρήσει Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου δεν λειτουργεί με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές καθώς οι εκδοθείσες ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ πέραν των επιμέρους αξιών, έφεραν και ΣΥΝΟΛΟ κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ.1220/31-12-2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι για τη διαπιστωθείσα με την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ παράβαση, την οποία αποδέχεται ως σφάλμα λογισμικού, δεν μπορεί να επιβληθεί το πρόστιμο των άρθρων 54Ε § 1 περ. α' και 54ΣΤ §1 περ.β', καθώς η ίδια δεν επενέβη στο λογισμικό της ταμειακής μηχανής την οποία προμηθεύτηκε νομίμως από εγκεκριμένο προμηθευτή. Περαιτέρω δε, η αναγραφή στις προσωρινές αποδείξεις του συνόλου της αξίας των ειδών, ουδόλως επηρεάζει τον ορθό και αληθή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης της επιχείρησής της.

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Άρθρο 5. ΦΗΜ – Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων – Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά.

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο.

Κατά την έκδοση του Ζ , από τα αρχεία αυτά δημιουργείται αρχείο ημέρας που περιλαμβάνει τα στοιχεία του επόμενου πίνακα και αποστέλλεται στην ΓΓΠΣ:

Περιεχόμενα αρχείου ημέρας καθημερινής αποστολής s.txt
Δεδομένα πρώτου e.txt αρχείου
Δεδομένα δεύτερου e.txt αρχείου
Δεδομένα τρίτου e.txt αρχείου
.....
.....
Δεδομένα τελευταίου e.txt αρχείου
d.txt αρχείο (ημέρας)

Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι πρώτοι 25 χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “s” καθώς και το επέκταμα “.txt”.

Ο υπόχρεος επιτηδευματίας, χρησιμοποιώντας τους μοναδικούς κωδικούς πρόσβασης στο Taxis Net που διαθέτει ή νέους που θα του παραχωρηθούν, αποστέλλει το αρχείο s.txt αυτόματα, μέσω της επιλεγμένης από τον κάτοχο της άδειας καταλληλότητας θύρας και τρόπου επικοινωνίας, στην Γ.Γ.Π.Σ. .

Σε περίπτωση μη υποχρέωσης αποστολής των δεδομένων στην Γ.Γ.Π.Σ. μετά την πάροδο 60 ημερών παύει η υποχρέωση φύλαξης στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ, των Ημερήσιων Φορολογικών Αποδείξεων και Δελτίων, των ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt αρχεία) καθώς και του ειδικού αρχείου (“e.txt”)

[...]

5.11. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των αποθηκευμένων στοιχείων.

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

5.11.2. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τα εξής :

i.Περιοδική ανάγνωση – εκτύπωση της Φορολογικής Μνήμης για την περίοδο (ή ημέρα) που θα ελεγχθεί και εντοπισμός των αντίστοιχων αναγραφόμενων ψηφιακών υπογραφών ημέρας («Ζ»). Εναλλακτικά μπορεί να γίνεται έκδοση Δελτίου Ανάγνωσης Ηλεκτρονικών Ψηφιακών Υπογραφών.

ii.Εντοπισμός και πρόσβαση στα συγκεκριμένα αρχεία που ζητείται να ελεγχθούν.

iii.Εκτύπωση και ανάγνωση των αρχείων αυτών ανά ημέρα - «Ζ».

iv.Μεταφορά των αρχείων αυτών σε προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή που θα υποδεικνύεται από τα ελεγκτικά όργανα (ή που θα έχουν στην κατοχή τους).

[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Άρθρο 5. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

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

5.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να :

παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κλπ),

βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο, στο βήμα iv.

5.3. Ο έλεγχος ενός στοιχείου μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής βήματα...».

Επειδή, από την με ημερομηνία θεώρησης 02/03/2022 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. άρθρου 54, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./02-06-2022 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ, αλλά και την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν προκύπτει τεκμηριωμένα η διάπραξη εκ μέρους της προσφεύγουσας της αποδιδόμενης παράβασης. Και τούτου διότι δεν διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες να προκύπτει ότι από τη χρήση του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ο οποίος λειτουργεί με πρόγραμμα εστιατορίου, επηρεάζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Ειδικότερα δεν γίνεται μνεία των στοιχείων στα οποία βασίστηκε προκειμένου να καταλογίσει την κρινόμενη παράβαση όπως ενδεικτικά αν:

- Οι προσωρινές αποδείξεις έφεραν την ένδειξη «προσωρινή απόδειξη – ακολουθεί νόμιμη».
- Μετά το κλείσιμο των λογαριασμών – τραπεζιών εκδόθηκαν οι τελικές νόμιμες αποδείξεις.
- Διενεργήθηκε έλεγχος των ηλεκτρονικών αρχείων του Φ.Η.Μ όπως αν για κάθε παραγόμενη απόδειξη δημιουργούνται τα αρχεία «a.txt» και «b.txt» και παράγεται το ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού «e.txt», ή αν αποθηκεύονται στην εσωτερική μνήμη τις φορολογικές αποδείξεις και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt) κλπ.

Επιπροσθέτως, από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει αν πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα ηλεκτρονικά αρχεία του εν χρήση ΦΗΜ, για την επαλήθευση του μετασχηματισμού των προσωρινών αποδείξεων σε τελικές αποδείξεις μετά το κλείσιμο των λογαριασμών - τραπεζιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδελεχής έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση κατά τον καταλογισμό προστίμων.

Επειδή, συνεπεία όλων των ανωτέρω αναφερόμενων, η έκθεση ελέγχου καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίστηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της και επιπροσθέτως, δεν περιέχει, ούτε στο ελάχιστο, την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία. Ως εκ τούτου, όντας παντελώς αόριστη και αναιτιολόγητη, η προσβαλλόμενη πράξη που έχει στηριχθεί σε αυτήν, πρέπει να ακυρωθεί, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 06/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/02-06-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Φορολογικό Έτος 2021 (Αριθ. Πράξης/02-06-2022)**

Πρόστιμο άρθ. 54 ΣΤ § 1 περ. (β') & 54Ε § 1 περ. (α) του ΚΦΔ: **0,00€**

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.