



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

1947

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε έδρα κατά της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 54ΣΤ του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, της οποίας αιτείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

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

Με τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 90.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 54Ε του ΚΦΔ, λόγω έκδοσης, από την προσφεύγουσα εταιρεία, φορολογικών στοιχείων από Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ο οποίος δεν λειτουργεί σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, και συγκεκριμένα δεν δημιουργεί αξίες στα e.txt και s.txt αρχεία, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1221/2012 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθ. 54ΣΤ περ. 1β του ΚΦΔ.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Α' Υποδιεύθυνσης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της με αριθ. απόφασης της Δ.Ε.Δ.. Με την ως άνω απόφαση της ΔΕΔ, έγινε αποδεκτή η με αριθ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας και ακυρώθηκε, για τυπικούς λόγους, η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Με τη με αριθ. απόφαση της ΔΕΔ διαγράφηκε η με αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Σύρου και κρίθηκε ότι η φορολογική υποχρέωση για την ίδια είναι μηδέν. Η με αριθ. προσβαλλόμενη πράξη έρχεται σε πλήρη αντίκρουση με την απόφαση της ΔΕΔ διότι θα έπρεπε πρώτα να εξακριβωθεί και να πιστοποιηθεί αν υπάρχει παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στην λειτουργία της υπό κρίση ΦΗΜ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1068/2015 και μάλιστα τούτο να βεβαιωθεί από το Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο ή να βεβαιωθεί ότι η συγκεκριμένη ΦΗΜ δεν πληροί τις εγκεκριμένες προδιαγραφές.
- Η Φορολογική αρχή όφειλε σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 να έχει προβεί στις αναγκαίες και νόμιμες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την διαπίστωση των φορολογικών υποχρεώσεων και να αποφανθεί με επιστημονικά κριτήρια εάν επηρεάστηκε ή όχι η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων εσόδου από την υπό κρίση ΦΗΜ επομένως η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί.
- Στην προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται λανθασμένα ότι δήθεν η ίδια δεν έχει ενημερώσει τα λογιστικά αρχεία, καθώς η ίδια έχει ενημερώσει πλήρως τα λογιστικά

αρχεία (βιβλία) και έχει υποβάλει νόμιμα και εμπρόθεσμα όλες τις προβλεπόμενες δηλώσεις και καταστάσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας....».

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

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

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

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

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, 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,».

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, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του Ν. ΚΦΔ, 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.[...] »

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

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

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

Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αά

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. αά της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Υ.Δ. Στο 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. Στο 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[...]

Β. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ. 1, περ.αβ:

4. Σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ ΚΦΔ, όταν ο υπάιπιος της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία Φ.Η.Μ. είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία Υ.Η.Μ. επιβάλλεται σε αυτήν την επιχείρηση ή σε αυτό το πρόσωπο πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Στο πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις. Για τη σχέση του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ ΚΦΔ ως προς το άρθρο 60 ΚΦΔ βλέπε και την Ε. 2176/8.9.2021.

Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ.β:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2051/2023 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ:

«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων α) σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), β) σε περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ που λειτουργεί με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Κάτοχοι-χρήστες ΦΗΜ.
- Επιχειρήσεις που έχουν λάβει έγκριση λογισμικού και υλισμικού, επιχειρήσεις μεταπώλησης λογισμικού και επιχειρήσεις παροχής τεχνικής υποστήριξης.
- Ελεγκτικές Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Σε συνέχεια της υπ` αριθ. Ε.2180/2021 εγκυκλίου, αναφορικά με ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

A.

B. Παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

4. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β` της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ ορίζεται ότι 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 εν λόγω 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.

Στο Παράρτημα Α` του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) διευκρινίζεται ότι με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου λογιστικού στοιχείου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου δεν έχει αλλοιωθεί σε σχέση με ότι απαιτείται από τον ως άνω νόμο ή με ότι καθορίσθηκε από τον εκδότη του ενώ με τον όρο «αυθεντικότητα προέλευσης λογιστικού στοιχείου» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

5. Δεδομένου ότι με το υπ` αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ 2015/30-7-2015 έγγραφό μας αναφορικά με την διαδικασία ελέγχου ΦΗΜ και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων, έχει διευκρινιστεί ότι:

i. το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΧΣ («..._ b.txt») πρέπει να ταυτίζεται με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου,
ii. το παραγόμενο αρχείο a.txt συγκρίνεται σε κάθε περίπτωση με το αντίστοιχο αρχείο e.txt και τα πεδία των δύο αρχείων πρέπει να ταυτίζονται, συνάγεται ότι η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστά αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και την διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ ακυρώθηκε η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου για τυπικούς λόγους, με το σκεπτικό ότι, η φορολογική αρχή δεν προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις και δεν απέδειξε εάν επηρεάστηκε η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων εσόδου από τον υπό κρίση Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, ώστε να κρίνει εάν έχει εφαρμογή η όχι το δεύτερο εδάφιο της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ, με το οποίο προβλέπεται ότι το υπό κρίση πρόστιμο δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εν λόγω στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης ΔΕΔ, ο Προϊστάμενος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εξέδωσε τη με αριθ. εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013).

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της ως άνω εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «Παραγωγή και εμπορία σκυροδέματος» εξέδιδε φορολογικά στοιχεία πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό και συγκεκριμένα τον **ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ο οποίος δεν λειτουργούσε σύμφωνα με εγκεκριμένες προδιαγραφές.**

Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

«[...] Αρχικά στις, ημέρα Παρασκευή και από ώρα 11:40 διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με την υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, εισήλθαμε στην επιχείρηση και επιδείξαμε την εντολή ελέγχου και τις υπηρεσιακές μας ταυτότητες στον υπεύθυνο της ελεγχόμενης επιχείρησης κο.

.....
Στη συνέχεια διενεργήθηκε έλεγχος στον αριθμό μητρώου Φ.Η.Μ. από τον οποίο η επιχείρηση εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία. Στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου της εγκυρότητας του Φ.Η.Μ. (σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1221/2012) αποκτήσαμε πρόσβαση στα ηλεκτρονικά αρχεία, με σκοπό να διερευνήσουμε την ύπαρξη των προβλεπόμενων από την παραπάνω Πολ. αρχείων a.txt, b.txt, e.txt & s.txt. Βρέθηκαν και ελέγχθηκαν τα αρχεία a.txt & b.txt όχι όμως τα αντίστοιχα αρχεία e.txt και s.txt λόγω του ότι δεν αναβαθμίστηκε ο ανωτέρω Φ.Η.Μ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1221/2012, όπως επιβεβαίωσε προφορικά και ο τεχνικός.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας από την με αρ. μητρώου, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές (δημιουργία αρχείου e.txt & s.txt) των διατάξεων του άρ. 54ΣΤ περ. 1β' του άρ. του ν. 4174/2013. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, από τα στοιχεία λειτουργίας φορολογικών ταμειακών μηχανών του συστήματος taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με τη με αριθ. πρωτ. δήλωσή της γνώρισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι χρησιμοποιεί από τον αρ. μητρώου ΦΗΜ, με κωδ. Τύπου Φ.Τ.Μ., τον οποίο προμηθεύτηκε από τον προμηθευτή Η εν λόγω ΕΑΦΔΣΣ, εφόσον έχει αριθμό έγκρισης καταλληλόλητας άνω του 501 πρέπει να ανταποκρίνεται στις τεχνικές προδιαγραφές της ΠΟΛ.1220/2012. Επιπλέον, η προσφεύγουσα στις προέβη σε παύση χρήσης της ως άνω λόγω πλήρωσης.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η μη δημιουργία αρχείων με επέκταση e.txt και s.txt συνεπάγεται ότι ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου δεν λειτουργούσε σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές όπως αυτές διευκρινίστηκαν με τις ΠΟΛ. 1220/2012 και ΠΟΛ. 1221/2012 και επομένως δεν διασφαλίζεται ο έλεγχος δύο σημείων με αποτέλεσμα να επηρεάζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν είχε την δυνατότητα να παράξει αναφορές με ποσά από τους drivers του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Επειδή, ο έλεγχος παρέλαβε από την προσφεύγουσα το με αριθ. Α.Λ.Π., ήτοι στοιχείο λιανικής πώλησης, αξίας 44,28 € καθώς και α) Δελτίο αποστολής χειρόγραφο, αθεώρητο, το οποίο ο έλεγχος θεώρησε και έλαβε το Νο. και β) Δελτίο αποστολής μηχ/κό αθεώρητο το οποίο ο έλεγχος θεώρησε και έλαβε το Νο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε κάποιο επιπλέον στοιχείο στον έλεγχο αλλά ούτε και ανταποκρίθηκε στο με αριθ. Σ.Δ.Ε. προκειμένου να εκφράσεις τις απόψεις της εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία «*Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.*» ισχυριζόμενη ότι, τα πρόστιμα του άρθρου 54ΣΤ δεν επιβάλλονται, 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.

Επειδή, μετά την ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε η με αριθ. Ε. 2051/2023 της ΑΑΔΕ με την οποία διευκρινίζεται ότι: «...*συνάγεται ότι η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστά αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και την διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε....*»

Επειδή, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της Υπόθεσης και την ως άνω εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, ορθώς προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου και επέβαλε στη προσφεύγουσα εταιρεία τις κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε λόγω διαπίστωσης της έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας από τον με αρ. μητρώου ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές (μη δημιουργία αρχείου e.txt & s.txt) και όχι λόγω μη ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την προσφεύγουσα, αλλά ούτε και λόγω μη υποβολής όλων των προβλεπόμενων δηλώσεων και καταστάσεων και επομένως, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54ΣΤ του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Φορολογικό Έτος 2020

Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54ΣΤ ΚΦΔ: 90.000,00 €

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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.