



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e1068

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ - -» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης και των μελών αυτής με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ./.....05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020,

β) της υπ' αριθ./.....05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 και την υπ' αριθ./.....05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 19/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ - -» με ΑΦΜ, και των μελών αυτής με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....05.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία, με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες γευμάτων που παρέχονται από κινητές καντίνες, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθ. μητρώου CCC17....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 3 του ΚΦΔ που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα.

Με την υπ' αριθ./.....05.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 21.176,04€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών 141.173,60€ x 15% = 21.176,04€ < 30.000,00€), λόγω παραποίησης και απομείωσης της αξίας των εκδοθέντων από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου CCC17..... παραστατικών λιανικών πωλήσεων, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την

κύρωση των διατάξεων των άρθρων 54ΣΤ παρ. 1 περ. α' υποπερ. αά' και 54Ε παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 03/05/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. / / 2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αίτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ / παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτης με υπολογιστή κατ' εξακολούθηση. Αρχικά, κατά τον έλεγχο στην εταιρία μηχανοργάνωσης «.....», ΑΦΜ, προμηθεύτρια του φορολογικού μηχανισμού στην προσφεύγουσα κοινοπραξία, κατασχέθηκαν με τις υπ' αριθ. / 17.07.2018 και / 31.07.2018 εκθέσεις κατάσχεσης ηλεκτρονικά αρχεία και σκληροί δίσκοι, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν αρχεία με οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρίας μηχανοργάνωσης, μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας κοινοπραξίας. Τα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία της εν λόγω εταιρείας μηχανοργάνωσης εστάλησαν στο Τμήμα Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων και Υπολογιστικών Συστημάτων της Δ/σης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, το οποίο απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής τα ευρήματα της εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης (σχετικά τα υπ' αριθμ. / / / και / ... /-α' έγγραφα).

Εν συνεχεία, στις 06/07/2020 συνεργείο ελέγχου μετέβη στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας προκειμένου να παραληφθούν τα ηλεκτρονικά αρχεία (.txt) του ΦΗΜ με αρ. μητρώου CCC17..... με σκοπό τη σύγκριση των εκδοθέντων στοιχείων με τα ευρήματα που προέκυψαν από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων της προαναφερθείσας εταιρείας μηχανοργάνωσης. Εν τούτοις, δεν ήταν δυνατή η ανάκτηση των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων διότι, σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ..... / 13.07.2020 υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράχθηκαν από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου CCC17..... καταστράφηκαν λόγω βροχόπτωσης. Κατόπιν τούτου, με την υπ' αριθ. / 06.07.2020 έκθεση κατασχέθηκαν οι εκτυπωμένες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (z-out) του ΦΗΜ με αρ. μητρώου CCC17..... από Ζ1/29.07.2017 έως Ζ66/24.09.2017 και τα τηρούμενα λογιστικά απλογραφικά βιβλία φορολογικού έτους 2017.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων (z-out) με αριθμούς από Ζ1/29.07.2017 έως Ζ66/24.09.2017 και των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) σε

συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου CCC17..... και συγκεκριμένα τροποποιούσε τα ηλεκτρονικά αρχεία (.txt), απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων της περιόδου 02/08/2017 – 01/09/2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στη λυθείσα κοινοπραξία και όχι ατομικά στα μέλη της.
2. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Μη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Η λειτουργία του ΦΗΜ τερματίστηκε στις 23/09/2018, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του επιτόπιου ελέγχου κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η αδυναμία εξαγωγής των ηλεκτρονικών αρχείων κατόπιν καταστροφής του λόγω βροχόπτωσης. Αδύνατη η διαπίστωση της παραποίησης και της επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ χωρίς φυσικό αρχείο.
3. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ. Μόνη αρμόδια για τη διαπίστωση αυτή η Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1068/2015.
4. Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ. Η υποτιθέμενη παράβαση διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ. Αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 101 παρ. 3 ν.4714/2020. Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς... 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:... δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1249/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και

πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, που αναφέρει ότι: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:... 10. Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 25/05/2023, ημέρα Πέμπτη, ο εντελλόμενος εφοριακός υπάλληλος επέδωσε στον του, μέλος και διαχειριστή της λυθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ» με ΑΦΜ τις προσβαλλόμενες πράξεις με συνημμένη την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ. Ακολούθως, το σύνολο των μελών της λυθείσας κοινοπραξίας κατέθεσαν εμπροθέσμως την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ενεργώντας από κοινού ατομικά για τον εαυτό τους, αλλά και ως νόμιμοι εκπρόσωποι της λυθείσας κοινοπραξίας.

Επειδή, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (opposabilité) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο, 2015).

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (Βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, περί μη νόμιμης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν

τον 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, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι 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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται, μεταξύ άλλων, οι κοινοπραξίες.

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση

φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών...».

Επειδή, με το άρθρο 40 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων - Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά - λειτουργικά χαρακτηριστικά. 5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων. 5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών. 5.1.2. Οι ΦΗΜ χρησιμοποιούν ηλεκτρονική αποθήκευση εκδιδόμενων δελτίων, και θεωρούνται ΦΗΜ Αυξημένων Δυνατοτήτων (ΦΗΜ/ΑΔ). 5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.2.1. Όλα τα εκδιδόμενα δελτία (οι «Φορολογικές Αποδείξεις» και όλα τα λοιπά δελτία), που εκδίδονται από τον ΦΗΜ κατά την διάρκεια της ημέρας (από την έκδοση του αμέσως προηγούμενου «Ζ» μέχρι και την έκδοση του επόμενου «Ζ»), εγγράφονται σε Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων - ΠΜΗΑΔ. Δεν απαιτείται η εγγραφή των δελτίων «Ζ» στην ΠΜΗΑΔ. 5.2.2. Η εγγραφή στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων, γίνεται με την έκδοση κάθε παραγόμενου δελτίου. 5.2.3. Ειδικότερα όλα τα αντίγραφα δελτίων που εγγράφονται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», εγγράφονται με την χαρακτηριστική φράση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ». 5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας

Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Απόδειξεις», πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού αλγορίθμου -1. Οι πιστοποιημένες αυτές φορολογικές αποδείξεις και οι υπογραφές τους, αμέσως με την έκδοσή τους, φυλάσσονται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) με μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου ΕΛΟΤ-928.

5.2.4.1 Με αυτό τον τρόπο, για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με όλα τα στοιχεία που εκτυπώθηκαν. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν :

- (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει
- (β) τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : YYMMDD, όπου YY είναι το έτος, ο μήνας MM και DD η ημέρα,
- (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη,
- (δ) ο 4-ψήφιος ημερήσιος αύξων αριθμός απόδειξης και
- (ε) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “a” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928)...

5.2.5 Παρόμοια για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με την ψηφιακή υπογραφή του. Στο αρχείο αυτό αναγράφεται μόνον η αλληλουχία των 40 δεκαεξαδικών ΕΛΟΤ-928 χαρακτήρων της αντίστοιχης ψηφιακής υπογραφής (γίνεται χρήση μόνον αριθμών και κεφαλαίων λατινικών χαρακτήρων Α...Ζ). Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν :

- οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “b” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928).

5.2.6 Για κάθε φορολογική απόδειξη παράγεται τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού με αναγκαία δεδομένα προς αποστολή. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “e” καθώς και το επέκταμα «.txt».

5.2.7 Το «τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού» e.txt περιλαμβάνει τα αναγκαία δεδομένα 16 πεδίων σε ΕΛΟΤ 928... Τα πεδία του αρχείου e.txt είναι μεταβλητού μήκους και διαχωριζόμενα με τον χαρακτήρα «;» (ερωτηματικό) (semicolon delimited). Στα αριθμητικά πεδία που περιέχουν ποσά (Καθ. Ποσό Α .. ΦΠΑ Δ) τα ποσά είναι με δύο δεκαδικά και το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία «.». Δεν υπάρχουν σύμβολα διαχωρισμού χιλιάδων. Το μηδενικό ποσό παριστάνεται ως 0.00 . Η ημερομηνία και ώρα έχουν την μορφή : YYYYMMDDHHmm όπου YYYY το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίσματος για το ευρώ είναι το 0. Ο αριθμός Z είναι αυτός όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη , δηλαδή ο αριθμός Z της προηγούμενης ημέρας αυξημένος κατά 1.

Η ΠΑΗΨΣ δεν λαμβάνει υπόψη της τα διαχωριστικά semicolon. Η κάθε γραμμή του αρχείου τελειώνει με <CR> <LF> ... Το ειδικό αυτό αρχείο ακολουθίας πεδίων, μετά την έκδοση του Ζ, φυλάσσεται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ με μορφή αρχείου ASCII (.txt)... 5.5. «Υπογραφή» Ημερήσιων Δεδομένων και έκδοση σχετικού Δελτίου. 5.5.1. Με την έκδοση (αμέσως μετά την ολοκλήρωση) του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» τα δεδομένα των υπογραφών των φορολογικών αποδείξεων καθώς και τα δεδομένα των αρχείων _e.txt για αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ, της Εσωτερικής Προσωρινής Μνήμης Ημερήσιας Αποθήκευσης Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών στοιχείων και Δελτίων (αρχεία b.txt, e.txt), πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού standard αλγορίθμου SHA-1. Το λογισμικό του ΦΗΜ παράγει: Α) Μια γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των υπογραφών των b.txt - εκδοθέντων αποδείξεων της ημέρας, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή», αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ», (γ) τα 10 ψηφία της ημερομηνίας και ώρας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : YYMMDDHHmm, όπου YY είναι το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα και mm τα λεπτά, (δ) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “c” καθώς και το επέκταμα “.txt” που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). Ειδικά για την περίπτωση των ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου που περιγράφεται στο άρθρο 15 του κεφαλαίου αυτού, το τμήμα (α) του ονόματος αποτελείται από τα 2 γράμματα έγκρισης + αριθμός θέσης εκμεταλλευτή (1 ψηφίο) +8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. Β) Μια δεύτερη γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των e.txt αρχείων, αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “d” καθώς και το επέκταμα “.txt” που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.5.2. Ο ειδικός αριθμός - «υπογραφής» που δημιουργήθηκε μετά την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» και την εγγραφή των σχετικών δεδομένων στη φορολογική μνήμη, εγγράφεται σαν ιδιαίτερη εγγραφή στη Φορολογική Μνήμη, μαζί με την ημερομηνία και ώρα, και εκτυπώνεται σε ειδικό δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων - δελτίων, στο οποίο εκτός του

ίδιου του αριθμού, περιλαμβάνει τα στοιχεία του κατόχου της ΦΤΜ, τη χαρακτηριστική ένδειξη «Δελτίο ΥΠΟΓΡΑΦΗΣ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ» την ημερομηνία και ώρα καθώς και τον Αρ. Μητρώου του ΦΗΜ. 5.5.3. Το Δελτίο Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, εκδίδεται αυτομάτως, (χωρίς την παρέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο του χειριστή του ΦΗΜ), με την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ», θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα αυτής της εκτύπωσης και δεν αποθηκεύεται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.5.4 Όλες οι Φορολογικές Αποδείξεις της ημέρας και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) μεταφέρονται 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 και το οποίο περιγράφεται στην συνέχεια στην παρ. 5.7.1... 5.6. Ημερήσια Ηλεκτρονική Μεταφορά Δελτίων... 5.6.1.1. Μετά την έκδοση του Δελτίου Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, με κατάλληλους χειρισμούς, γίνεται η μεταφορά των παραχθέντων αρχείων των Φορολογικών Αποδείξεων της ημέρας και ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) για μόνιμη αποθήκευση και διαφύλαξη (όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ) σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό ηλεκτρονικό, μαγνητικό ή οπτικό μέσο (διασυνδεδεμένο εξωτερικά ή και εμβυσματούμενο - αποσπώμενο του ΦΗΜ)... 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... Κατά την έκδοση του Ζ, από τα αρχεία αυτά δημιουργείται 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»...».

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,... 2.

Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε , ζ ή και ιδ της παρ. 1,...».

Επειδή, με το άρθρο 54ΣΤ του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ., κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης,... 2. Για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 54Ε».

Επειδή, με το άρθρο 54Ε του ίδιου Κώδικα 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου...».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2180/2021 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013, με το οποίο ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις

παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και διευκρινίστηκε ότι: «1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω. 2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος- χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ άρθρ. 101 ν. 4714/2020)...

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2051/2023 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και διευκρινίστηκε ότι: «Α. Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ: 1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: 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. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το εν λόγω πρόστιμο 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. 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. 2. Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι κάθε ΦΗΜ, ανεξαρτήτως είδους και τύπου, θεωρείται πάντοτε ως ενιαίο λειτουργικό σύνολο με λοιπά μέρη που ενδέχεται να διασυνδέονται εξωτερικά, μέσω κατάλληλων καναλιών επικοινωνίας με σκοπό την ορθή έκδοση των παραστατικών... 3. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ στοιχειοθετείται όταν λαμβάνουν, κατά περίπτωση, χώρα τα ακόλουθα: α. Παραβίαση του ΦΗΜ συνιστά: (αα) Η παραβίαση της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας και η παρέμβαση στο υλικό του ΦΗΜ (hardware) ή στον μικροκώδικα (firmware) του ΦΗΜ. (αβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, παραβίαση συνιστά και η τροποποίηση του λογισμικού υποστήριξης (driver) που βρίσκεται εγκατεστημένο στον ηλεκτρονικό υπολογιστή και είναι υπεύθυνο για την επικοινωνία ΕΑΦΔΣΣ με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή. β. Παραποίηση των αρχείων ΦΗΜ συνιστά η αλλοίωσή τους, δεδομένου ότι η έννοια της παραποίησης σχετίζεται αποκλειστικά με τα παραγόμενα από τους ΦΗΜ αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt). γ. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιονδήποτε τρόπο συνιστά η κάθε παρεμβολή ή παρέμβαση στην λειτουργία του που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιονδήποτε τρόπο συνιστά, επίσης, και η κάθε είδους παράκαμψη αυτού. Ειδικότερα, τα παραπάνω σχετίζονται με τη λειτουργία του ΦΗΜ ως ενιαίου λειτουργικού συνόλου που διασφαλίζει την ακεραιότητα του περιεχομένου του παραστατικού, από τη στιγμή της έκδοσής του έως και την λήξη της περιόδου φύλαξής του. Δεδομένης της πληθώρας των σχετικών περιπτώσεων αναφέρουμε ενδεικτικά ορισμένες: (γα) Η διαπίστωση χρήσης είτε παράνομου λογισμικού είτε λοιπών άλλων μέσων με αποτέλεσμα την εκ των υστέρων διαγραφή των προαναφερόμενων αρχείων που παράγει ο ΦΗΜ και τα οποία είναι αποθηκευμένα είτε στην εσωτερική μνήμη στην περίπτωση χρήσης ΦΤΜ και ΑΔΗΜΕ είτε σε αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή στην περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ., συνιστά επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 03/05/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου προκύπτει ότι, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων (z-out) με αριθμούς από Z1/29.07.2017 έως Z66/24.09.2017 και των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου CCC17..... και συγκεκριμένα τροποποιούσε τα ηλεκτρονικά αρχεία (.txt), απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων της περιόδου 02/08/2017 – 01/09/2017.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διασταύρωσε τα δεδομένα που βρέθηκαν στην εταιρία μηχανοργάνωσης, τα οποία εξήχθησαν από την Δ/ση Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας και αφορούν τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας κοινοπραξίας με τα δεδομένα των κατασχεθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων (z-out) με αριθμούς από Z1/29.07.2017 έως Z66/24.09.2017 και των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και διαπίστωσε ότι στη στήλη ZCALC του αρχείου που τηρούσε η εταιρία μηχανοργάνωσης αντιστοιχούν τα έσοδα που καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας κοινοπραξίας ύστερα από τροποποίηση, ενώ στη στήλη BOS αντιστοιχούν τα πραγματικά καθαρά έσοδά της. Η ελεγκτική αρχή συνήγαγε ότι η εν λόγω απόκρυψη φορολογητέας ύλης επετεύχθη από την προσφεύγουσα κοινοπραξία με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης, καθώς, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, σε αντίστοιχους ελέγχους που διενεργήθηκαν στους ΦΗΜ άλλων (τρίτων) επιχειρήσεων, από την ανάλυση των αρχείων καταγραφής δραστηριοτήτων εκτελέσιμων αρχείων του λειτουργικού συστήματος ανευρέθηκε να έχει χρησιμοποιηθεί το πρόγραμμα ZIXER, το οποίο διαμορφώνει τα έσοδα των επιχειρήσεων. Στο αρχείο excel με την ονομασία «..... &» που κατασχέθηκε στην εταιρία μηχανοργάνωσης «.....» - ΑΦΜ και ειδικότερα, στο φύλλο εργασίας με την ονομασία «7-8-2017» που αφορά την προσφεύγουσα κοινοπραξία αναγράφονταν οι όροι «BOS», «Z CALC» και «ΔΙΑΦΟΡΑ» με ποσά παραπλεύρως. Επί της διαφοράς των δύο ποσών (BOS – Z CALC) διαπιστώθηκε ότι υπολόγισε βάσει ποσοστού 6% έτερο ποσό που εκτιμήθηκε ότι αποτελεί την υπολογισθείσα αμοιβή της εταιρείας μηχανοργάνωσης για την απομείωση των εσόδων της προσφεύγουσας.

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προέβη στη σύνταξη της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκαν α) η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./.....05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, τηρούσας απλογραφικό λογιστικό σύστημα, η κύρωση των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις της, ποσού 2.500,00€ και β) η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./.....05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, η κύρωση των των άρθρων 54ΣΤ παρ. 1 περ. α' υποπερ. αά' και 54Ε παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω παραποίησης και απομείωσης της αξίας των εκδοθέντων από τον ΦΗΜ με αρ. μητρώου CCC17..... παραστατικών λιανικών πωλήσεων, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ποσού 21.176,04€.

Επίσης, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα κοινοπραξία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης, καθώς ελλείπει των ηλεκτρονικών αρχείων (.txt) η παράβαση της παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ, η οποία τερματίστηκε στις 23/09/2018, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του επιτόπιου ελέγχου, δεν είναι δυνατή.

Επειδή, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν προκύπτουν εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που δύνανται να συνθέσουν και να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του εν χρήσει ΦΗΜ και συγκεκριμένα της αλλοίωσης των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων (.txt) με απομείωση των δεδομένων των παραστατικών λιανικών πωλήσεων της περιόδου 02/08/2017 – 01/09/2017, διότι ούτε έρευνα επί των ηλεκτρονικών αρχείων (.txt) διενεργήθηκε ούτε η εγκατάσταση παράνομου λογισμικού που παρεμβάλλεται ή παρεμβαίνει στη λειτουργία του ΦΗΜ κατά τρόπο που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης των εκδοθέντων παραστατικών διαπιστώθηκε, παρά μόνον η ελεγκτική αρχή ήχθη στο πόρισμα αυτό βάσει παραδοχών, ερειδόμενη στα κατασχεθέντα αρχεία της εταιρείας μηχανοργάνωσης «.....» - ΑΦΜ και στην έκθεση πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας - Δ/σης Εγκληματολογικών Ερευνών.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα της και στην από 03/05/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, για την στοιχειοθέτηση της παράβασης της παραποίησης με επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου CCC17....., τροποποιώντας τα ηλεκτρονικά αρχεία (.txt) και απομειώνοντας τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων στερείται ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας, με αποτέλεσμα οι διαπιστώσεις του ελέγχου και κατ' επέκταση η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. /05.2023 πράξη επιβολής προστίμου να καθίσταται άκυρη, ως αναιτιολόγητη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί μη στοιχειοθέτησης της παράβασης της παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Επειδή, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται ως προς την υπ' αριθ. /05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 19/06/2023 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ - -» με ΑΦΜ, και των μελών αυτής με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ. /05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, και
2. την ακύρωση της υπ' αριθ. /05.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54Ε και 54ΣΤ ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

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

Η υπ' αριθ. /05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ^ε ΚΦΔ	2.500,00€
--	-----------

Η υπ' αριθ. /05.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54ΣΤ παρ. 1 ΚΦΔ	21.176,04€	0,00€	-21.176,04€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.