



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-12-2023

Αριθμός απόφασης: 1182e

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΦΕΚ 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 (ΑΑΔΕ)*»

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από **21-07-2023** και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με έδρα, κατά :

α) της υπ' αριθμ...../16-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

β) της υπ' αριθμ...../16-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ και

γ)της υπ'αριθμ...../16-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

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

Επί της από 21-07-2023 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../16-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 89.328,26 ευρώ, λόγω παραποίησης-επέμβασης στη λειτουργία του συνόλου των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 54 ΣΤ παρ.1 περ.αα και 54 Ε παρ.1 περ. α' του Ν.4987/2022.

Με την υπ'αριθμ...../16-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 89.328,26 ευρώ, λόγω παραποίησης-επέμβασης στη λειτουργία του συνόλου των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 54 ΣΤ παρ.1 περ.αα και 54 Ε παρ.1 περ. α' του Ν.4987/2022.

Με την υπ'αριθμ...../16-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 89.328,26 ευρώ, λόγω παραποίησης-επέμβασης στη λειτουργία του συνόλου των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 54 ΣΤ παρ.1 περ.αα και 54 Ε παρ.1 περ. α' του Ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 18-05-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../22-02-2022 εντολής ελέγχου-επεξεργασίας του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αρχικά, κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου σε υποκατάστημα της προσφεύγουσας επί της οδού, ύστερα από την υπ'αριθμ./16-06-2021 εντολή, κατασχέθηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των εν χρήσει φορολογικών μηχανισμών με αρ. μητρώου και και συντάχθηκε η με αριθμ./17-06-2021 έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον, επιδόθηκε η υπ'αριθμ./17-07-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκε το σύνολο των λογιστικών αρχείων κεντρικού καταστήματος και υποκαταστημάτων και συγκεκριμένα βιβλία, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φορολογικών ετών 2019,2020 και 2021, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία txt όλων των φορολογικών μηχανισμών

που τηρεί η προσφεύγουσα στην έδρα και στα υποκαταστήματα για το χρονικό διάστημα από έναρξης λειτουργίας τους έως την ημέρα του ελέγχου, τα δε προσκομισθέντα κατασχέθηκαν με την με αρ./22-02-2022 έκθεση κατάσχεσης. Όσον αφορά τα ηλεκτρονικά αρχεία txt, κατασχέθηκαν αρχεία από τους φορολογικούς μηχανισμούς με αρ. μητρώου και, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού με αρ.μητρώου Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, κατά το χρονικό διάστημα από 21-02-2019 έως 17-06-2021, εξέδιδε στοιχεία λιανικής πώλησης από τους ως άνω φορολογικούς μηχανισμούς, το σύνολο των οποίων δεν λειτουργούσε σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές βάσει της ΠΟΛ 1221/2012, καθώς εντοπίστηκαν αρχεία a.txt με κωδικοσελίδα διαφορετική από την ΕΛΟΤ-928, όπως περιγράφεται στην ΠΟΛ 1220/2012, με αποτέλεσμα να επηρεαστούν η ακεραιότητα και η αναγνωσιμότητα του περιεχομένου μέρους των εν λόγω εκδοθέντων στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.4308/2014 και να σταθεί αδύνατη η επεξεργασία των a.txt αρχείων. Επιπλέον, από την επεξεργασία των e.txt αρχείων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, το ίδιο χρονικό διάστημα, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών και συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων txt, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 ΣΤ παρ.1 περ. αα του Ν.4987/2022. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/22-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό/22-03-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας την να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, αλλά αυτή δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 23-06-2023.

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

1.Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς δεν αναφέρουν σε τι συνίσταται η παράνομη συμπεριφορά και δεν εξειδικεύουν, ούτε αιτιολογούν, την ύπαρξη δόλου στην τέλεση των φερόμενων παραβάσεων. Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν παρατηρήθηκε αξιοσημείωτη διαφορά μεταξύ των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων και των καταχωρήσεων στα βιβλία της επιχείρησης με τα δεδομένα των αρχείων του συνόλου των φορολογικών μηχανισμών. Η προσφεύγουσα δεν διαθέτει τις τεχνικές γνώσεις και την ικανότητα να επέμβει και να αλλοιώσει τα δεδομένα των μηχανισμών. Ο περιορισμένος έλεγχος με αποτέλεσμα τον εντοπισμό διαφορών σε ορισμένα μόνο αρχεία λόγω προβλήματος στις κωδικοσελίδες αυτών, δεν αποτελεί απόδειξη για την επέμβαση στο σύστημα λειτουργίας των φορολογικών μηχανισμών και μάλιστα για το σύνολο των τριών ετών του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος. Επιπλέον, η απομείωση των παραστατικών λιανικής πώλησης δικαιολογείται από την ευρέως γνωστή στον χώρο του λιανικού εμπορίου πρακτική των επιστροφών ή αλλαγών των πωληθέντων προϊόντων.

2. Η Φορολογική Διοίκηση, βάσει των ανωτέρω, δεν ανταποκρίνεται στο βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων.

3.Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας. Η διάταξη του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή ή στο διοικητικό δικαστήριο να προβεί σε επιμέτρηση του ύψους του προστίμου, ανάλογα με τις συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις.

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ : «2.....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.». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ΚΦΔ: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε

Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, 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 ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και άοριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. : «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, σύμφωνα με το άρθρο 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.....»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία,..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 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.5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία

και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.” **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)..... Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 : «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.....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 το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται :« **Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών 2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ).** 2.1.1. Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαλίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων – Δελτίων και

λοιπών εκδιδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronicjournal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων.....**2.11.8. Ενταμίευση δεδομένων στη φορολογική μνήμη**

2.11.8.1. Στη φορολογική μνήμη ενταμιεύονται όλες οι φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες και συγκεκριμένα:..... β) Στοιχεία που παράγονται από την ημερήσια κίνηση. Είναι υποχρεωτική η εγγραφή των παραγομένων δεδομένων της ημερήσιας κίνησης από τη μνήμη εργασίας στη φορολογική μνήμη..... **2.26. Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ.**

2.26.1 Απόδειξη Εσόδου 2.26.1.1. Η μόνη έγκυρη απόδειξη που εκδίδεται για τον πελάτη είναι εκείνη η νόμιμη απόδειξη της οποίας τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ..... **5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων**.....

5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», 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 έκδοση 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 «Z» 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.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 όπως αναγράφονται στον επόμενο πίνακα:.....

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..... **5.7.2. Χρήση συγκεκριμένης κωδικοποίησης – κωδικοσελίδας.**

Για τον σχηματισμό της ηλεκτρονικής υπογραφής των ημερήσιων δεδομένων, ακολουθείται το πρότυπο της θέσης / σειράς των χαρακτήρων – συμβόλων, ΕΛΟΤ-928, ανεξάρτητα από την εσωτερική παράσταση εντός του ΦΗΜ, των εκτυπούμενων συμβόλων και χαρακτήρων.....

5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους..... ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους..... 1.2. Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)..... 1.2.2. Μετά την καταχώρηση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης – εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης του Η/Υ, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί δύο ξεχωριστά αρχεία :

α) Το πρώτο αρχείο που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt).

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών..... 4.2. Χρήση συγκεκριμένης κωδικοποίησης – κωδικοσελίδας.

4.2.1. Για τον σχηματισμό της ΠΑΗΨΣ κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, αλλά και της γενικής ημερήσιας ΠΑΗΨΣ, ακολουθείται το πρότυπο της θέσης / σειράς των χαρακτήρων – συμβόλων, ΕΛΟΤ-928, ανεξάρτητα από την εσωτερική παράσταση εντός της ΕΑΦΔΣΣ, των εκτυπούμενων συμβόλων και χαρακτήρων.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ του Κ.Φ.Δ. : «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,... β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο 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 το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Α' 251). Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 Ε του Κ.Φ.Δ. : «1. α) 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.»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2180/17-09-2021 δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα : «Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αα. 1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. αα' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω.

2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος- χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ' άρθρ. 101 ν. 4714/2020)..... 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..... 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2051/2023, με την οποία 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 : " Σε συνέχεια της υπ' αριθ. Ε.2180/2021 εγκυκλίου, αναφορικά με ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

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. 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.

Ιδιαίτερα ως προς την περίπτωση χρήσης Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) διευκρινίζεται ότι ο εν λόγω μηχανισμός επικοινωνεί με ηλεκτρονικό υπολογιστή στον οποίο είναι εγκατεστημένο το μηχανογραφικό πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων. Στη συνέχεια, ο ηλεκτρονικός υπολογιστής συνδέεται ενσύρματα ή ασύρματα με τον εκτυπωτή από τον οποίο γίνεται η εκτύπωση των παραστατικών πωλήσεων σε αντίθεση με τους λοιπούς ΦΗΜ όπου ο εκτυπωτής βρίσκεται ενσωματωμένος εντός της συσκευής ΦΗΜ. Περαιτέρω, τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt, που παράγει η ΕΑΦΔΣΣ φυλάσσονται σε αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επιπλέον, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver) βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο υπολογιστή και αποτελεί μέρος της ΕΑΦΔΣΣ και της έγκρισής της. Συνεπώς, η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ, καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο, με απώτερο σκοπό δια της Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), η οποία λειτουργεί με συγκεκριμένες προδιαγραφές, σύμφωνα με τις οποίες εξάλλου έλαβε έγκριση, να επιτυγχάνεται η ορθή και σύννομη έκδοση παραστατικών, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 (Α'251).

3. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ στοιχειοθετείται όταν λαμβάνουν, κατά περίπτωση, χώρα τα ακόλουθα:..... 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 οποιοδήποτε 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 οποιοδήποτε 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:..... (γβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, κατά τη διαδικασία έκδοσης παραστατικού, αυτό αποστέλλεται στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), προκειμένου να σημειωθεί, ωστόσο:

i. Σε περίπτωση που εκδοθεί παραστατικό και τυπωθεί από την εκτυπωτική συσκευή χωρίς να έχει προηγηθεί η αποστολή του παραστατικού (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ για σήμανση, το παραστατικό δεν λαμβάνει σήμανση, δηλαδή η ΕΑΦΔΣΣ παρακάμπτεται. Κατά συνέπεια, η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt θεωρείται ως έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη της ΕΑΦΔΣΣ και δεδομένου ότι η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο του ΦΗΜ η ως άνω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ. ii. Σε περίπτωση αποστολής στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver) πανομοιότυπων παραστατικών με διαφορετικές ωστόσο αξίες (ήτοι, ένα από τα δύο παραστατικά φέρει απομειωμένες αξίες ή απομειωμένα πωληθέντα είδη) και εκ των οποίων μόνο το ένα (μειωμένης αξίας) φέρει τις προϋποθέσεις ανίχνευσης της συμβολοσειράς με αποτέλεσμα να δημιουργείται μεν Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (ΠΑΗΨΣ), η οποία ωστόσο ενταμιεύεται και εν τέλει εκτυπώνεται στο παραστατικό κανονικής αξίας που λαμβάνει ο πελάτης μέσω της ίδιας ή και άλλης συνδεδεμένης εκτυπωτικής μονάδας, διασπάται η ενότητα λειτουργίας και η αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδιδόμενου παραστατικού και επομένως οι ως άνω παραβάσεις θεωρούνται ως επέμβαση στην λειτουργία του ΦΗΜ.

Β. 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, η με ημερομηνία θεώρησης 18-05-2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, κατά την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων txt στο σύνολο των φορολογικών μηχανισμών της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπάρχουν αρχεία a.txt με κωδικοσελίδα διαφορετική από την ΕΛΟΤ-928, όπως ορίζει η ΠΟΛ 1220/2012, συνεπώς η προσφεύγουσα εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από φορολογικούς μηχανισμούς που δεν λειτουργούσαν σύμφωνα με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ. Επιπρόσθετα, η ύπαρξη a.txt αρχείων που περιέχουν το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου, με διαφορετική κωδικοσελίδα από την ορισθείσα ΕΛΟΤ-928, κατέστησε αδύνατη την ανάγνωση του συνόλου αυτών και τη διασταύρωση με τα αρχεία e.txt, που περιέχουν το σύνολο των δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου που διαβιβάζονται-αποστέλλονται ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, και κατ' επέκταση κατέστησε ανέφικτο τον προσδιορισμό του πραγματικού ύψους των εσόδων της επιχείρησης βάσει των a.txt αρχείων. Συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν εξασφάλισε την αναγνωσιμότητα των αρχείων txt και την ακεραιότητα του περιεχομένου των δεδομένων αυτών και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 15 του Ν.4308/2014. Επιπλέον, από την επεξεργασία των e.txt αρχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε την αλλοίωση και παραποίηση αυτών, ώστε στοιχειοθετείται η παράβαση της επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα αλλοίωνε την ορθή μεταφορά των δεδομένων των υπό έκδοση φορολογικών στοιχείων των a.txt αρχείων στα e.txt αρχεία και αποτύπωνε μηδενικές ή ελάχιστες αξίες στα e.txt αρχεία που διαβιβάζονται στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, με σκοπό τη μείωση της φορολογητέας ύλης, ενώ τα δύο αρχεία πρέπει να ταυτίζονται μεταξύ τους. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα χρησιμοποιούσε και άλλες μεθόδους, όπως την καταχώρηση αρνητικών τιμών στην αξία και την ποσότητα είδους στο ίδιο φορολογικό στοιχείο πώλησης, ώστε η τελική αξία του παραστατικού πώλησης να είναι είτε μηδενική είτε αρνητική. Επιπλέον, ως προς τον φορολογικό μηχανισμό, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν δημιουργούσε το σύνολο των απαιτούμενων ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, e.txt αλλά μόνο αρχεία με επέκταση c.txt, d.txt, s.txt., ήτοι λειτουργούσε χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η προσφεύγουσα εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από φορολογικούς μηχανισμούς που δεν λειτουργούσαν με εγκεκριμένες προδιαγραφές, καθώς και ότι επενέβαινε στη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών παραποιώντας τα παραγόμενα αρχεία e.txt, παραβάσεις που επιφέρουν την κύρωση του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ, οι δε προσβαλλόμενες πράξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕεπί της οποίας ερεΐδονται, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν νόμιμης αιτιολογίας και ότι η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ανάγονται στο συνολικό ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 21-02-2019 έως 17-06-2021, η παράβαση της

έκδοσης στοιχείων από φορολογικούς μηχανισμούς που λειτουργούν χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές διαπιστώθηκε για το σύνολο των φορολογικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσε η προσφεύγουσα στο ως άνω χρονικό διάστημα και η παράβαση επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών με παραποίηση των e.txt αρχείων προέκυψε από την αντιπαραβολή των e.txt αρχείων με μηδενική ή αρνητική αξία με τα a.txt αρχεία για το σύνολο των φορολογικών μηχανισμών εκτός του με αρ. μητρώου που δεν παρήγαγε e.txt αρχεία και οι περιπτώσεις αποτυπώνονται σε πίνακες στην οικεία έκθεση ελέγχου ως αντιπροσωπευτικό δείγμα στο πλήθος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, η δε αντιπαραβολή του συνόλου των e.txt αρχείων και a.txt αρχείων ήταν αδύνατη λόγω χρήσης φορολογικών μηχανισμών που λειτουργούσαν χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές. Εξάλλου, οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν την κύρωση του άρθρου 54 ΣΤ του ΚΦΔ, ήτοι ένα πρόστιμο για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι επιβλήθηκε πρόστιμο για τρία έτη ενώ ο έλεγχος ήταν περιορισμένος και εντόπισε διαφορές σε ορισμένα μόνο αρχεία απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι η απομείωση στην τελική αξία του εκδοθέντος παραστατικού πώλησης οφείλεται σε ακυρώσεις ή επιστροφές ειδών, χωρίς αποδεικτικά στοιχεία, ενώ σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν βρέθηκαν κατά την επεξεργασία των txt αρχείων, ειδικά ακυρωτικά στοιχεία ή αποδείξεις επιστροφής αλλά στο ίδιο παραστατικό λιανικής πώλησης η προσφεύγουσα καταχωρούσε αρνητικές τιμές στην ποσότητα και την αξία των ειδών, ώστε η τελική αξία του παραστατικού να είναι μηδενική ή αρνητική, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Επιπλέον, η συμφωνία φορολογικών δηλώσεων και δεδομένων των αρχείων txt που επικαλείται η προσφεύγουσα, αιτιολογείται από την καταχώρηση των αλλοιωμένων στοιχείων στα βιβλία της επιχείρησης, σκοπός που επιτυγχάνεται με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών και χρήση αυτών χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η ευθύνη λειτουργίας της οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας είναι αντικειμενική, οι δε κυρώσεις που επιβάλλονται για φορολογικές παραβάσεις είναι τυπικές, ανεξάρτητα από την υπαιτιότητα του υπόχρεου προσώπου. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης δόλου ή τεχνικών γνώσεων απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, δεν μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του Ν. 4714/2020 : «Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Με το νέο άρθρο 54ΣΤ ρυθμίζεται η περίπτωση παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ, καθώς και η έκδοση στοιχείων πωλήσεων χωρίς τη χρήση ΦΗΜ ή από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές και θεσπίζονται αυστηρότερα πρόστιμα στην περίπτωση παραβίασης της λειτουργίας των ΦΗΜ, ανάλογα με τον υπαίτιο της παράβασης. Λόγω της εισαγωγής του νέου άρθρου καταργούνται η περίπτωση ι' της παραγράφου 1 καθώς και η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, με δεδομένο ότι η παράβαση και το πρόστιμο που προβλέπονται στις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται πλέον στο νέο άρθρο 54Ε. Για τον ίδιο λόγο τροποποιείται η περίπτωση ια) της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών

και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από 21-07-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, και **την επικύρωση** των :

α) υπ' αριθμ...../16-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

β) υπ' αριθμ...../16-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

γ) υπ' αριθμ...../16-06-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../16-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	89.328,26€	89.328,26€
Υπ' αριθμ. /16-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	89.328,26€	89.328,26€
Υπ' αριθμ. /16-06-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021	89.328,26€	89.328,26€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της