



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 29/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1966

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID.....) ενδικοφανή προσφυγή του ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα, αντικείμενο δραστηριότητας «ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ» και τηρεί βιβλία απλογραφικά, κατά:

α) Της υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας,

β) Της υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και

γ) Της υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

➤ Με την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 ευρώ γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο, ως όφειλε, για την αγορά αλιευμάτων (αστακών και αχινών) απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).
- Πρόστιμο των άρ. 54Ε και 54ΣΤ (παρ. 1, περίπτωση β') του Κ.Φ.Δ. ποσού 39.972,18 ευρώ, γιατί προέβη στην έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 12 και 15 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013.

Ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.222,18 ευρώ.

➤ Με την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 ευρώ γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο, ως όφειλε, για την αγορά αλιευμάτων (αστακών και αχινών) απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).
- Πρόστιμο των άρ. 54Ε και 54ΣΤ (παρ. 1, περίπτωση β') του Κ.Φ.Δ. ποσού 39.972,18 ευρώ, γιατί προέβη στην έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 12 και 15 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013.

Ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.222,18 ευρώ.

➤ Με την υπ' αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 ευρώ γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο, ως όφειλε, για την αγορά αλιευμάτων (αστακών και αχινών) απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).
- Πρόστιμο των άρ. 54Ε και 54ΣΤ (παρ. 1, περίπτωση β') του Κ.Φ.Δ. ποσού 39.972,18 ευρώ, γιατί προέβη στην έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 12 και 15 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013.

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 ευρώ, γιατί δεν υπέβαλε δήλωση διόρθωσης αποκλίσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 14 του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ 1022/2014.

Ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.322,18 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για τον, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις:

➤ Η υπ' άρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54^{ΣΤ} του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με την οποία επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 ευρώ γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο, ως όφειλε, για την αγορά αλιευμάτων (αστακών και αχιών) απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

- Πρόστιμο των άρ. 54Ε και 54ΣΤ (παρ. 1, περίπτωση α') του Κ.Φ.Δ. ποσού 39.972,18 ευρώ, γιατί επενέβη στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. ν. 1809/1988 που χρησιμοποιούσε, μέσω παραποίησης των παραγομένων αρχείων και λόγω μη προσκόμισης των πρωτοτύπων αρχείων κατόπιν αιτήματος άρ. 14 του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 12 και 15 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013.

Ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.222,18 ευρώ.

➤ Η υπ' άρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με την οποία επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 ευρώ γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο, ως όφειλε, για την αγορά αλιευμάτων (αστακών και αχιών) απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

- Πρόστιμο των άρ. 54Ε και 54ΣΤ (παρ. 1, περίπτωση α') του Κ.Φ.Δ. ποσού 39.972,18 ευρώ, γιατί επενέβη στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. ν. 1809/1988 που χρησιμοποιούσε, μέσω παραποίησης των παραγομένων αρχείων και λόγω μη προσκόμισης των πρωτοτύπων αρχείων κατόπιν αιτήματος άρ. 14 του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 12 και 15 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013.

Ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.222,18 ευρώ.

➤ Η υπ' άρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54, 54Ε, 54^{ΣΤ} του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με την οποία επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος:

- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 ευρώ γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε ούτε εξέδωσε ένα τουλάχιστον τιμολόγιο, ως όφειλε, για την αγορά αλιευμάτων (αστακών και

αχινών) απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

- Πρόστιμο των άρ. 54Ε και 54ΣΤ (παρ. 1, περίπτωση α') του Κ.Φ.Δ. ποσού 39.972,18 ευρώ, γιατί επενέβη στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. ν. 1809/1988 που χρησιμοποιούσε, μέσω παραποίησης των παραγομένων αρχείων και λόγω μη προσκόμισης των πρωτότυπων αρχείων κατόπιν αιτήματος άρ. 14 του Κ.Φ.Δ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρ. 12 και 15 του ν. 4308/2014 και των οριζόμενων στις ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013.
- Πρόστιμο του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 ευρώ, γιατί δεν υπέβαλε δήλωση διόρθωσης αποκλίσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 14 του Κ.Φ.Δ. και της ΠΟΛ 1022/2014.

Ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 40.322,18 ευρώ.

Με την ως άνω εντολή διενεργήθηκε επιπλέον, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 και εκδόθηκαν οι με αριθμόοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οι με αριθμόοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Η εντολή αφορούσε τα φορολογικά έτη 2014-2017. Ο έλεγχος για το έτος 2014 έχει επίσης ολοκληρωθεί και έχει συνταχθεί η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας τον ισχυρισμό (σχετικά με την επιβολή των προστίμων), ότι η επιβολή προστίμων των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. δεν είναι νόμιμη γιατί αφενός στην οικεία έκθεση ελέγχου δε στοιχειοθετείται επέμβαση στον Φ.Η.Μ. και αφετέρου η προσκόμιση αρχείων της μορφής WSL, αντί των a.txt, b.txt, c.txt, δε συνιστά περίπτωση μη προσκόμισης πρωτότυπων στοιχείων.

Επί της προσφυγής αυτής εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία αποφασίστηκε:

- Η μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2016 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.
- Η αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τις υπ' αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., οι οποίες κρίθηκαν τυπικά πλημμελείς, γιατί δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η θέση/διαπίστωση του ελέγχου περί παραποίησης των παραγομένων από το Φ.Η.Μ. αρχείων ή η παραβίαση του τρόπου λειτουργίας του Φ.Η.Μ. και ακυρώθηκαν.

Αιτία αυτών, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2017 κατ' επανάληψη διαδικασίας κατόπιν έκδοσης της ως άνω απόφασης της υπηρεσίας μας.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρων 28 & 62 του Κ.Φ.Δ., που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμων. Ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις του με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του. Οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2017 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

➤ **Φορολογικό έτος 2015:**

- Έλεγχος αγορών-πωλήσεων αλιευμάτων νωπού αστακού και αχινών βάσει αντιπαραβολής των δεδομένων αρχείων τύπου a.txt και των ληφθέντων πραστατικών αγορών. Διαπιστώθηκε ότι:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα παραστατικά αγορών για το αντίστοιχο διάστημα, δε βρέθηκαν παραστατικά για την αγορά τέτοιων αλιευμάτων. Συνεπώς η ελεγχόμενη επιχείρηση δε ζήτησε και δεν έλαβε σχετικά Τιμολόγια, ούτε εξέδωσε η ίδια ένα τουλάχιστον Τιμολόγιο ως όφειλε κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9,10,11,12 και 13 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ.

➤ **Φορολογικό έτος 2016:**

- Έλεγχος αγορών-πωλήσεων αλιευμάτων νωπού αστακού και αχινών βάσει αντιπαραβολής των δεδομένων αρχείων τύπου a.txt και των ληφθέντων πραστατικών αγορών. Διαπιστώθηκε ότι:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα παραστατικά αγορών για το αντίστοιχο διάστημα, οι ποσότητες των αλιευμάτων νωπού αστακού και αχινών που διέθεσε η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν πολλαπλάσιες των αγορασθέντων. Συνεπώς η ελεγχόμενη επιχείρηση δε ζήτησε και δεν έλαβε σχετικά Τιμολόγια, ούτε εξέδωσε η ίδια ένα τουλάχιστον Τιμολόγιο ως όφειλε κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9,10,11,12 και 13 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ.

➤ **Φορολογικό έτος 2017:**

- Έλεγχος αγορών-πωλήσεων αλιευμάτων νωπού αστακού και αχινών βάσει αντιπαραβολής των δεδομένων αρχείων τύπου a.txt και των ληφθέντων πραστατικών αγορών. Διαπιστώθηκε ότι:

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα παραστατικά αγορών για το αντίστοιχο διάστημα, δε βρέθηκαν παραστατικά για την αγορά τέτοιων αλιευμάτων. Συνεπώς η ελεγχόμενη επιχείρηση δε ζήτησε και δεν έλαβε σχετικά Τιμολόγια, ούτε εξέδωσε η ίδια ένα τουλάχιστον Τιμολόγιο ως όφειλε κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 10 και 11 του άρ. 8 και των άρθρων 9,10,11,12 και 13 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρ. 54 του Κ.Φ.Δ.

- Διασταυρώσεις Καταστάσεων Πελατών/ Προμηθευτών

Διαπιστώθηκε ότι:

Σύμφωνα με τους πίνακες αποκλίσεων εξόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως αυτοί προκύπτουν από το υποσύστημα "TAXIS" για τη χρήση 2017, προκύπτει διαφορά 56.023,53 ευρώ, δηλαδή η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλλε καταστάσεις του άρ. 14 του Κ.Φ.Δ. με δηλωθέντα ποσά εξόδων μικρότερα αυτών που πραγματοποίησε και δεν υπέβαλλε τη δήλωση διόρθωσης αποκλίσεων (άρ. 14 Κ.Φ.Δ. και ΠΟΛ 1022/2014).

Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρ. 54 παρ. 1α και παρ. 2α του Κ.Φ.Δ..

➤ **Φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017:**

'Έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., ΑΔΗΜΕ) καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

Συγκεκριμένα:

«...Ο ελεγχόμενος αρχικά δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, τα οποία παράχθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό Επίσης δεν έχει προσκομίσει μέχρι και σήμερα κανένα στοιχείο Εσόδου από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου που χρησιμοποίησε μετά τις ημερομηνία κατά την οποία έπαψε να λειτουργεί τον προηγούμενο φορολογικό μηχανισμό.

Αντί αυτών προσκόμισε αρχικά ηλεκτρονικά αρχεία τύπου WSL τα οποία πιθανώς παράγονται από το λογισμικό που διαθέτει η ελεγχόμενη επιχείρηση. Τα αρχεία αυτά όμως δεν είναι τα προβλεπόμενα σύμφωνα με το Νόμο 1809/1988 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012.

Στα αρχεία αυτά (WSL) καταγράφονται οι Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών του ελεγχόμενου που εκδόθηκαν από το με αριθμό μητρώου Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό.

Κατόπιν της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου στις που αφορούσε τον έλεγχο για τη χρήση 2014, ο ελεγχόμενος προσκόμισε, στις 24/12/2020 με σχετικό υπόμνημα, μη επανεγγράψιμο ψηφιακό δίσκο, μάρκας Mediarange, χωρητικότητας 700mb (CD-R 700 mb), στον οποίο περιέχονται αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, τα οποία παράχθηκαν σύμφωνα με τον ελεγχόμενο, από τον φορολογικό μηχανισμό ιδιοκτησίας του, με αριθμό μητρώου, για τις χρήσεις 2014, 2015, 2016 και ένα μέρος του 2017.

Προκειμένου η υπηρεσία μας να ελέγξει τα αρχεία που προσκομίσθηκαν, έγινε χρήση ειδικού λογισμικού το οποίο έχει δημιουργηθεί τόσο από το Γ' Τμήμα της 15ης Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών (ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ - Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές & Συστήματα) και είχε δοθεί σε χρήση από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες κατά το έτος 2007 όσο και λογισμικό που δημιουργήθηκε από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικών Εφαρμογών της Α.Α.Δ.Ε. και είχε δοθεί σε χρήση με το αριθμό πρωτοκόλλου ΔΑΦΕ έγγραφο.

Το κάθε ένα από τα δύο αυτά λογισμικά, λαμβάνουν τα δεδομένα από τα παραχθέντα αρχεία a.txt (τα οποία αποτελούν το ηλεκτρονικό στέλεχος του εκδοθέντος παραστατικού), επαναυπολογίζουν την ψηφιακή σήμανση αυτών, δηλαδή την Προηγμένη Ασφαλή Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σήμανση (ΠΑΗΨ), η οποία εμπεριέχεται στο ηλεκτρονικό αρχείο με κατάληξη b.txt, και συγκρίνουν τις δύο αυτές ψηφιακές συνόψεις. Εφόσον διαπιστωθεί ότι οι δύο αυτές συνόψεις δεν ταυτίζονται, τότε υφίσταται παραποίηση του περιεχομένου του αρχείου a.txt, το οποίο είναι το πρωτότυπο φορολογικό αρχείο που εκδόθηκε-σημάνθηκε από το Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε όσες περιπτώσεις πραγματοποιήθηκε έλεγχος τα προσκομισθέντα ηλεκτρονικά αρχεία με κατάληξη b.txt δεν ταυτίζονταν με τα αποτελέσματα του αυτοματοποιημένου ελέγχου μέσω του λογισμικού της Α.Α.Δ.Ε.

Επίσης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι αρχεία με κατάληξη c.txt, τα οποία αποτελούν το δελτίο Ζ της ημέρας, δεν ταυτίζονται με τα υπολογιζόμενα από το λογισμικό αντίστοιχο c.txt, κάτι που επίσης υποδηλώνει την παραποίηση του προσκομιζόμενου από την επιχείρηση αντίστοιχου αρχείου.

Για το λόγο αυτό, ο ελεγκτής υπάλληλος και ο Επόπτης Ελέγχου επικοινωνήσαν τηλεφωνικά με την εταιρεία η οποία παρέχει την τεχνική υποστήριξη στον ελεγχόμενο όσον αφορά στο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, ώστε να σταθεί δυνατή η ανίχνευση του λόγου της μη ταύτισης των δύο συνόψεων που προαναφέρθηκε. Η εταιρεία αυθημερόν μας απέστειλε σχετική βεβαίωση με Α.Π.: στην οποία αναφέρει μεταξύ άλλων ότι κατά το έτος 2014 αντιπρόσωπος της εταιρείας που εμπορεύονταν τον συγκεκριμένο μηχανισμό ήταν η εταιρεία Επίσης αναφέρει ότι ο πελάτης μπορούσε να κρατήσει «φυλαγμένα στον υπολογιστή στο folder c:\taxbox» τα στοιχεία που παράγει ο μηχανισμός. Με τον όρο folder εννοείται ο ηλεκτρονικός φάκελος του υπολογιστή. Επίσης στο ίδιο έγγραφο αναφέρει ότι "σε καμιά περίπτωση δεν επιδεχόταν οποιεσδήποτε αλλοιώσεις στα απαραίτητα αρχεία Α, Β, C, που δημιουργήθηκαν από το λογισμικό του συγκεκριμένου μηχανήματος».

Όπως προαναφέρθηκε ο ελεγχόμενος αρχικά προσκόμισε ηλεκτρονικά αρχεία τύπου WSL, τα οποία δεν είναι τα προβλεπόμενα σύμφωνα με τον Νόμο 1809/1988 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012. Ο έλεγχος δε γνωρίζει τον τρόπο που ο ελεγχόμενος δημιούργησε εν τέλει τα προσκομισθέντα, με το υπόμνημά του, αρχεία με κατάληξη a.txt, b.txt, c.txt. Ο έλεγχος που ολοκληρώθηκε κατά το έτος 2020 προέβη σε επαληθεύσεις αρχείων του μηνός Απριλίου του 2014, για το δε υπόλοιπο των αρχείων, που αναφέρονται στο διάστημα Μαΐου 2014 έως και το έτος 2017, η υπηρεσία μας θα προέβαινε σε περαιτέρω έλεγχο σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα αποτελέσματα του ελέγχου με το ειδικό λογισμικό, για τον μήνα Απρίλιο του 2014 αποτυπώθηκαν στην έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε κατά το έτος 2020.

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε εκ νέου (κατά το έτος 2021) στα αρχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος προκύπτει ότι τα αρχεία με κατάληξη b.txt δεν αντιστοιχούν στα αρχεία με κατάληξη a.txt. Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012 τα αρχεία με κατάληξη a.txt αποτελούν τα στελέχη των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών και τα αρχεία με κατάληξη b.txt αποτελούν την ψηφιακή υπογραφή/σήμανση των αρχείων με κατάληξη a.txt. Προκειμένου ένα ζεύγος αρχείων να είναι ακέραιο, ήτοι να μην έχει παραποιηθεί, πρέπει η αποθηκευμένη σήμανση/ΠΑΗΨΣ του αποθηκευμένου αρχείου b.txt να ταυτίζεται με την σήμανση/ΠΑΗΨΣ που υπολογίζει το ειδικό λογισμικό, κάτι το οποίο δεν συμβαίνει σε όσα αρχεία εξετάστηκαν.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου με το ειδικό λογισμικό εμφανίζονται στα παρακάτω αποσπάσματα οθόνης του ηλεκτρονικού υπολογιστή:...

Επίσης, η επιχείρηση προσκόμισε αρχεία c.txt, τα οποία αναφέρονται στα ημερήσια δελτία Ζ του φορολογικού μηχανισμού, από το α/α 1360 έως και 1968. Η διαφορά αυτών σημαίνει ότι θα έπρεπε να έχουν αποθηκευτεί 1968-1360=608 αντίστοιχα αρχεία. Όπως όμως διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο, η επιχείρηση προσκόμισε αποθηκευμένα 613 τέτοια αρχεία αφού σε πέντε περιπτώσεις είχαν αποθηκευτεί αρχεία με τα ίδια στοιχεία σε δύο διαφορετικές ημερομηνίες, όπως για παράδειγμα το αρχείο_C.TXT το οποίο έχει αποθηκευτεί τόσο στον φάκελο των αρχείων της 19/05/2016 όσο και στον φάκελο των αρχείων της 20/05/2016.

Ακόμη, τα αρχεία των ετών 2016 και 2017 δεν έχουν την προβλεπόμενη ονομασία των ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012 και περιλαμβάνουν μη συμβατούς χαρακτήρες στην αρχή του

ονόματος, ήτοι τον χαρακτήρα της κάτω παύλας (_) ή αλλιώς *underscore*. Επίσης οι καταλήξεις των αρχείων θα έπρεπε να έχουν πεζούς χαρακτήρες, σύμφωνα με τις ίδιες ΠΟΛ ενώ σε όλα τα έτη έχουν κεφαλαίους. Για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος και η επεξεργασία των αρχείων με το ειδικό λογισμικό, έγινε αντιγραφή των πρωτότυπων αρχείων στον υπηρεσιακό υπολογιστή και μετονομασία των αντιγράφων αυτών αφού η ονοματοδοσία των πρωτότυπων αρχείων δεν ήταν η προβλεπόμενη.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο δεύτερο μηχανισμό, του οποίου τα παραγόμενα αρχεία προσκομίσθηκαν μετά την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρ. 28 του Ν. 4174/2013, διαπιστώθηκε επίσης μη συμμόρφωση με το νόμο 1809/1988 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012. Συγκεκριμένα, τα αρχεία προσκομίσθηκαν αποθηκευμένα σε δένδροειδή δομή σύμφωνα με την παρακάτω εικόνα:....

Ο πρώτος φάκελος της εικόνας, ήτοι ο 170406, περιέχει τα αρχεία της 06/04/17, ήτοι της πρώτης ημέρας που λειτούργησε ο μηχανισμός.

Στο αποθηκευμένο αρχείο_z.txt αναγράφεται ότι πρόκειται περί του πρώτου εκδοθέντος Z, σύμφωνα με την παρακάτω εικόνα...

Από την ονοματοδοσία του αρχείου όμως προκύπτει ότι αυτό έχει αποθηκευτεί ως το Z νο 1524, ήτοι τα τέσσερα τελευταία ψηφία του ονόματος του αρχείου.

Αντίστοιχα ευρήματα προκύπτουν και για τα επόμενα εκδοθέντα Z του μηχανισμού αυτού, ήτοι αναντιστοιχία μεταξύ αριθμού Z και ονοματοδοσίας των αρχείων.

Κατά την εκτέλεση του λογισμικού της Α.Α.Δ.Ε. από την υπηρεσία μας, προέκυψε πλήθος σφαλμάτων κατά την επεξεργασία των αρχείων. Σφάλματα ανιχνεύθηκαν σε δύο χιλιάδες εξακόσιες σαράντα τρεις περιπτώσεις (2.643). Για τον λόγο αυτό η υπηρεσία μας απέστειλε τα σχετικά αρχεία στην Κεντρική Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. για περαιτέρω έλεγχο ώστε να εξαχθούν περαιτέρω συμπεράσματα με το υπ' αριθμόέγγραφο μας.

Στον παρακάτω πίνακα εμφανίζονται ενδεικτικά κάποια από τα ευρήματα που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο των αρχείων:...

Η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (ΔΑ.Φ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., με το υπ' αριθμό ΕΜΠέγγραφο της, μας ενημέρωσε πως τα αποσταλθέντα αρχεία δεν πληρούσαν τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις περί λειτουργίας των φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΕΑΦΔΣΣ)».

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στην έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1220/2013 και 1221/2013. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ παρ. 1 περίπτωση β' του Κ.Φ.Δ. καθώς και τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο Ε. 2180/2021, συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από το 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.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους κατωτέρω λόγους:

1. Ακυρότητα προσβαλλομένων πράξεων. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις αποδίδεται στον προσφεύγοντα το πρώτον η έκδοση αρχείων από ΦΗΜ που δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές (αρ. 54ΣΤ παρ. 1β' Κ.Φ.Δ.) και όχι η αρχική παράβαση της παραποίησης αρχείων ΦΗΜ-επέμβασης σε λειτουργία ΦΗΜ (αρ. 54ΣΤ παρ. 1^α Κ.Φ.Δ.). Η φορολογική αρχή απείχε από την επανέκδοση των προγενέστερων πράξεών της, που ακυρώθηκαν για τυπική πλημμέλεια με τη ΔΕΔ απόφαση της Υπηρεσίας σας, με αποτέλεσμα την οριστικοποίηση της ακύρωσής τους. Η επιβολή νέων προστίμων υπό διαφορετική ιστορική και νομική αιτία εξετάζεται αυτοτελώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται χωρίς να ασκεί επιρροή η έως σήμερα φορολογική διαδικασία που οδήγησε στην έκδοση της ΔΕΔ απόφαση της Υπηρεσίας σας.

Εσφαλμένη εφαρμογή αρ. 54ΣΤ παρ. 1β' Κ.Φ.Δ. – πλήρης αοριστία έκθεσης ελέγχου και αναπόδεικτο της αποδιδόμενης παράβασης από τη φέρουσα το βάρος φορολογική αρχή.
Συγκεκριμένα:

«...Είναι προφανές ότι εν προκειμένω η φορολογική αρχή,... υπήγαγε καταχρηστικά τα αυτά περιστατικά σε άλλο κανόνα δικαίου με μόνο σκοπό την διατήρηση κατ' αποτέλεσμα ίσου ύψους προστίμων, δίχως καν να ενεργήσει πρόσθετες επαληθεύσεις ή να καλύψει τα αποδεικτικά και νομικά κενά που της υποδείχθηκαν από την Υπηρεσία σας με τη ΔΕΔ

...οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κατά το μέρος που αφορούν τα πρόστιμα σχετικά με τους ΦΗΜ της επιχείρησης,..., είναι προδήλως ακυρωτές καθόσον από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης ούτε άλλο έγγραφο ή αποδεικτικό μέσο προκύπτει ότι ο επίμαχος ΦΗΜ λειτουργεί με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές, περίπτωση η οποία έχει θεσπισθεί και εφαρμόζεται για εξοπλισμούς ΦΗΜ που κυκλοφορούν μη νόμιμα στην αγορά, δεν φέρουν άδεια καταλληλότητας ούτε έχουν δηλωθεί νομίμως...

Η εφαρμοσθείσα από τον έλεγχο διάταξη του αρ. 54 ΣΤ παρ 1β ορίζει ότι: «1. α) ... β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54 ...

Κατόπιν των παραπάνω, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων είναι προδήλως ακυρωτές ως στηριζόμενες σε πραγματική προϋπόθεση (ύπαρξη μη εγκεκριμένου ΦΗΜ) την οποία δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει η φορολογική αρχή, σε κάθε δε περίπτωση δεν πληρούται στην ουσία της.

2. Παραγραφή του δικαιώματος επιβολής προστίμων αρ. 54ΣΤ παρ. 1β' Κ.Φ.Δ. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. Μη εφαρμογή παρ. 2γ του αρ. 36 ΚΦΔ περί ενιαύσιας παράτασης της παραγραφής, καθώς η εκδοθείσα απόφαση ΔΕΔ έκρινε επί διάφορης παράβασης για την οποία δεν εκδόθηκαν νέες πράξεις από τη φορολογική αρχή.

Συγκεκριμένα:

«...Σημειωτέον, επίσης, ότι δε συντρέχει περίπτωση ενιαύσιας παράτασης της παραγραφής με βάση την παρ. 2γ του αρ. 36 ΚΦΔ που ορίζει ότι «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της

ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...

Συνεπώς η εκδιδόμενη από τη φορολογική Διοίκηση πράξη επιβολής προστίμου, κατόπιν επανάληψης της διαδικασίας, αποτελεί επανέκδοση της αρχικής πράξης, ήτοι έκδοση πράξης στηριζόμενη στην αυτή πραγματική και ιδίως νομική βάση, άλλως, εάν η πράξη εκδίδεται με βάση νέα πραγματική ή νομική βάση, δεν αποτελεί «επανέκδοση νέας πράξης» αλλά αρχική πράξη. Και βεβαίως δεν κωλύεται η διοίκηση, κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης από τη Δ.Ε.Δ., εφόσον κρίνει ότι η σχετική τυπική πλημμέλεια, την οποία κλήθηκε να θεραπεύσει, δε δύναται να θεραπευτεί, να εκδώσει νέα πράξη, στηριζόμενη σε άλλη πραγματική και νομική βάση και συνακόλουθα σε διαφορετική αιτιολογία, στην περίπτωση όμως αυτή δεν εφαρμόζεται η ενιαύσια παράταση της παραγραφής του αρ. 36 του Κ.Φ.Δ., καθώς δεν πρόκειται για επανέκδοση της αρχικής πράξης, απαλλαγμένης από τυπικά ελαττώματα, αλλά νέας πράξης...»

3. Υπό την εκδοχή ότι νομίμως η φορολογική αρχή μετέβαλε την νομική και πραγματική βάση των προστίμων αποδίδοντας μου την υπό κρίση παράβαση : Ουσιαστικά αβάσιμες οι κρίσεις του ελέγχου. Η φορολογική αρχή δεν θεράπευσε τις πλημμέλειες που της υποδείχθηκαν με την ΔΕΔ ως προς τα μέσα και βαθμό απόδειξης των ισχυρισμών της περί «μη αποδεκτών» αρχείων ΦΗΜ ούτε αντέκρουσε τους ισχυρισμούς μου ότι τα προσκομισθέντα αρχεία προέρχονται από εγκεκριμένους ΦΗΜ και είναι πρωτότυπα, ακριβή και ακέραια. Αοριστία έκθεσης ελέγχου. Μη νόμιμη παράλειψη της φορολογικής αρχής να αξιολογήσει τα πρόσθετα αποδεικτικά μέσα που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο και τη ΔΕΔ κατά την έκδοση της ΔΕΔ Μη νόμιμη παράλειψη της φορολογικής αρχής να ενεργήσει πρόσθετες επαληθεύσεις για την απόδειξη της αποδιδόμενης παράβασης. Μη νόμιμη παράλειψη της φορολογικής αρχής να ζητήσει τη συνδρομή του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου ή της αρμόδιας επιτροπής της ΠΟΛ. 1068/2015.

3.1 Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Αοριστία έκθεσης ελέγχου και μη απόδειξη αποδιδόμενης παράβασης. Επαρκής ανταπόδειξη των ισχυρισμών του προσφεύγοντος που καθιστούν ακυρωτέες τις πράξεις.

Συγκεκριμένα:

«...Ως εκθέτω δε και παρακάτω αναλυτικότερα, με νεότερη δε θέση της διοίκησης (βλ. το αριθ. πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Ε 1019520 ΕΞ 2022/09-03-2022 έγγραφο της Γ.ΔΗΛΕΔ, κρίθηκε ότι τυχόν ενέργεια παραποίησης πρέπει να τεκμηριώνεται από τη διοίκηση με προσφυγή σε αρμόδια Τεχνική Επιτροπή της ΑΑΔΕ ή το Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, βλ. ΔΕΔ σχ. 7)...

Επομένως, η αποδιδόμενη παράβαση είναι αναπόδεικτη καθώς μόνη η μη επαλήθευση ενός ψηφιακού αρχείου από το ειδικό λογισμικό της ΑΑΔΕ δεν τεκμαίρει άνευ ετέρου ότι αυτό δεν αφορά σε πρωτότυπο αρχείο, ούτε δύναται να οδηγή σε συμπέρασμα πολύ δε περισσότερο σε (μη νόμιμο) αμάχητο τεκμήριο ότι το περιεχόμενο του δεν είναι αυθεντικό ή ακέραιο ή ότι είναι διαφορετικό από του πρωτότυπου λόγω παραποίησης...

Επίσης, η φορολογική αρχή δεν εκπλήρωσε την απορρέουσα από τις διατάξεις του ΚΦΔ υποχρέωσή της να προβεί σε αναλυτική και δη ενεργούσα εντός των ορίων που διέγραψε με την απόφασή η ΔΕΔ, ήτοι απευθύνοντας πρόσκληση σε παροχή περαιτέρω πληροφοριών καθώς και διενέργεια ή παραγγελία αρμοδίως τεχνικού ελέγχου με αντικείμενο την αποδιδόμενη παράβαση. Παρά ταύτα, η προκείμενη έκθεση ελέγχου συντάχθηκε κατά πίστη αντιγραφή της προγενέστερης έκθεσης ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά,

ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις σε πιστή επανάληψη των διαπιστώσεων και κρίσεων που κρίθηκαν ανεπαρκείς...»

3.2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή αρ. 15 ν. 4308/2014. Τα επικαλούμενα από τον έλεγχο πραγματικά περιστατικά δεν στοιχειοθετούν έλλειψη «αυθεντικότητας» ή «ακεραιότητας» των εκδοθέντων στοιχείων σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 15 ν. 4308/2014. Εσφαλμένη εφαρμογή αρ. 54ΣΤ παρ. 1β ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα:

«Επειδή η φορολογική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος απόδειξης της παράβασης επέμβασης σε ΦΗΜ που μου είχε καταλογίσει στο παρελθόν και προκειμένου να αξιοποιήσει τις ίδιες διαπιστώσεις προκειμένου να διατηρήσει τα επιβληθέντα πρόστιμα, επεδίωξε μη νόμιμα να υπαγάγει τα αυτά πραγματικά περιστατικά σε άλλη νομοθετική διάταξη ήτοι όχι στο αρ. αρ. 54ΣΤ παρ. 1α ΚΦΔ περί επέμβασης/παραποίησης ΦΗΜ, αλλά στο αρ. 54ΣΤ παρ. 1β ΚΦΔ περί δήθεν έκδοσης αρχείων από μη εγκεκριμένο ΦΗΜ των οποίων δήθεν έχει επηρεασθεί η αυθεντικότητα προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.

Η συγκεκριμένη όμως κρίση είναι προδήλως αβάσιμη διότι η αυθεντικότητα προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των λογιστικών αρχείων εξασφαλίζεται εν προκειμένω...

Από τις άνω διατάξεις προκύπτει με σαφήνεια ότι σε καμία περίπτωση δεν θίγεται εν προκειμένω η αυθεντικότητα και ακεραιότητα κατά περιεχόμενο των επίμαχων αρχείων καθόσον διασφαλίζεται και δεν αμφισβητείται φυσικά η ταυτότητα του εκδότη τους (προσφεύγων) ούτε αποδεικνύονται αλλοιωμένα σε σχέση με το αναγκαίο κατά νόμο περιεχόμενο τους.

Επίσης, επαναλαμβάνω ότι, ως έχει γίνει ήδη δεκτό από την Υπηρεσία σας αλλά και τη ΔΕΔ, τα κρινόμενα αρχεία ΦΗΜ δεν πάσχουν αυθεντικότητας ή ακεραιότητας καθόσον σε αυτά στηρίχθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις που διαμόρφωσαν, κατά τρόπο ήδη αμετάκλητο, τον προσδιορισμό του εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη, τόσο κατά το στάδιο του προσδιορισμού φόρου, όσο και το ενδικοφανές στάδιο (ΔΕΔ) που διενήργησε ίδιες ελεγκτικές και αριθμητικές επαληθεύσεις...

Τέλος, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι το από έγγραφο της ΔΑΦΕ προς τη ΔΟΥ Κέρκυρας δήθεν αποδεικνύει την έλλειψη αυθεντικότητας ή ακεραιότητας κατά περιεχόμενο των αρχείων είναι προδήλως αβάσιμος, καθόσον με το έγγραφο αυτό τεκμηριώνεται τεχνικά η αιτία της (ήδη γνωστής) μη ταύτισης των ψηφιακών συνόψεων κατά την επεξεργασία των προσκομισθέντων αρχείων από το διαθέσιμο ειδικό λογισμικό διασταύρωσης της ΑΑΔΕ, χωρίς να προκύπτει ότι έχουν λάβει χώρα ελεγκτικές επαληθεύσεις του αρ. 5 της ΠΟΛ. 1221/2012»

3.3. Αντίθεση στις κρίσεις της με αρ ΔΕΔ απόφασης της Υπηρεσίας σας (ΣΧ. 7) οι οποίες προβλήθηκαν στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα - Υποχρέωση της φορολογικής αρχής να ζητήσει τη συνδρομή του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου ή της Επιτροπής της ΠΟΛ. 1068/2015 προκειμένου να τεκμηριώσει την αποδιδόμενη παράβαση, με βάση ρητή πράξη της αρμόδιας Υπηρεσίας της ΑΑΔΕ ήτοι το αριθ. πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Εέγγραφο της Γ.ΔΗΛΕΔ

3.4. Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου ως προς την νομική και πραγματική βάση του καταλογισμού. Προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρ. 54Ε και 54ΣΤ παρ. 1β

του ΚΦΔ και πλήρως αναπόδεικτη και ουσιαστικά εσφαλμένη η κρίση περί δήθεν λειτουργίας μη εγκεκριμένου ΦΗΜ. Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου ως προς την νομική και πραγματική βάση του καταλογισμού. Προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρ. 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ και πλήρως αναπόδεικτη και ουσιαστικά εσφαλμένη η κρίση περί δήθεν έκδοσης αρχείων από ΦΗΜ που λειτουργεί με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρ. 54Ε και 54ΣΤ του ΚΦΔ και έλλειψη τεκμηρίωσης εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογικής Αρχής της τέλεσης των επίμαχων παραβάσεων. Παραβίαση των κανόνων κατανομής αποδεικτικού βάρους και μη απόδειξη της αποδιδόμενης παράβασης.

Συγκεκριμένα:

«...Η φέρουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν εκθέτει κανένα πραγματικό περιστατικό από το οποίο να προκύπτει με την ελάχιστη απαιτούμενη σαφήνεια και επάρκεια ότι τα αρχεία του ΦΗΜ που προσκόμισα στον έλεγχο έχουν εκδοθεί από μη εγκεκριμένο ΦΗΜ ή ότι πάσχουν αυθεντικότητας ή κατά περιεχόμενο ακεραιότητας...

...Επομένως, ως προς τη μορφή των αρχείων ΦΗΜ που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, σημειώνεται εισαγωγικώς ότι, κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο (2015-2017), ουδείς κανόνας δικαίου προέβλεπε ότι υφίστανται συγκεκριμένες τεχνικές προϋποθέσεις τις οποίες ο ελεγχόμενος όφειλε να εκπληρώσει ώστε να μη συναχθούν σε βάρος του δυσμενή συμπεράσματα αναφορικά με την ορθή ή μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων του για διαφύλαξη των αρχείων ΦΗΜ. Ειδικότερα, ο αναφερόμενος (και όχι επιβαλλόμενος) τύπος αρχείων ΦΗΜ τύπου «txt» που επικαλείται ο έλεγχος, αφενός στηρίζεται σε καταργηθείσα Εγκύκλιο, κυριότερα όμως, ουδέποτε ορίσθηκε ως μόνος αποδεικτός τύπος αρχείων...

... Αντιστοίχως, δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα σε βάρος μου η φερόμενη μη ταυτοποίηση των αρχείων txt που προσκόμισα (κατόπιν μετατροπής του από μορφή wsl) από το ειδικό λογισμικό της ΑΑΔΕ, αφού, ως αποδείχθηκε διά της σχετικής επιστολής της εταιρείας στη φορολογική αρχή, τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι το λογισμικό ΑΑΔΕ είναι προορισμένο, από τεχνικής πλευράς, να ελέγχει και ταυτοποιεί αρχεία που έχουν πρωτοτύπως εξαχθεί σε μορφή txt,...

...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (ΣΤΕ 884/2016 επτ., πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.)...

... Η διαπίστωση ότι δήθεν τελέσθηκε παράβαση σε καθένα ελεγχόμενο έτος 2015, 2016 και 2017 είναι όλως ελλιπής, αντιφατική και συνακόλουθα μη νόμιμη, αφού δεν εξειδικεύονται οι περιστάσεις και τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων δήθεν παρέβην σε καθένα έτος τις νόμιμες υποχρεώσεις μου, πώς επέδρασε καθεμία δήθεν παράβαση σε κάθε έτος ξεχωριστά, ποια η επαλήθευση βάσει της οποίας αποδείχθηκε απόκλιση του περιεχομένου των αρχείων για καθένα έτος ξεχωριστά ή...»

4. Επικουρικά: Εσφαλμένη, πλημμελής και αντίθετη στο αρ 78 παρ. 2 Σ. και το αρ. 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ επιβολή εν προκειμένω προστίμων με βάση τις μη ισχύουσες κατά τον φερόμενο χρόνο τέλεσης των οικείων παραβάσεων διατάξεις των αρ. 54 Ε και 54 ΣΤ του ΚΦΔ, ορθή εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 54 ΚΦΔ που ίσχυαν κατά τις επίμαχες περιόδους 2015 – 2017.

Συγκεκριμένα:

«...Εν προκειμένω οι διατάξεις των άρθρων 54ΣΤ και 54Ε του ΚΦΔ θεσπίστηκαν με τον ν. 4174/2020, που τέθηκε σε ισχύ στις 31-7-2020 και συνεπώς οι εκδοθείσες κατ' επίκληση των διατάξεων αυτών ένδικες καταλογιστικές πράξεις, πάσχουν νομικής πλημμέλειας και τυγχάνουν ακυρωτέες, διότι δι' αυτών προσδίδεται αναδρομικότητα σε διάταξη, η οποία, κατά τον χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης που ανάγεται στα φορολογικά έτη 2015 - 2017. Η σχετική δε πρόβλεψη στις άνω διατάξεις ότι τα επίμαχα πρόστιμα επιβάλλονται με βάση τις διατάξεις αυτές, εφόσον οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν μετά την έναρξη ισχύος αυτών, αντίκειται στο αρ. 78 παρ 2 Σ...

Για τους λόγους αυτούς θα πρέπει να επιβληθούν:

(α) για μεν το φορολογικό έτος 2015, κανένα πρόστιμο, καθώς δεν προβλεπόταν πρόστιμο για έκδοση φορολογικών στοιχείων από μη εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό ή άλλως πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του αρ. 54 παρ. 1 περ. η και 54 παρ. 2 περ. ε του Ν. 4174/2013, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ ανά φορολογική περίοδο, λόγω μη συμμόρφωσης με τις εν γένει φορολογικές μου υποχρεώσεις (στις οποίες υπάγεται και η έκδοση φορολογικών στοιχείων από μη εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό και

(β) για δε τα φορολογικά έτη 2017, οι διατάξεις των αρ. 54§1 περ. ια και παρ. 2σπου ν. 4174/2013, οι οποίες προστέθηκαν με το αρ. 40 παρ. 14 Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3.8.2016) ως ίσχυσαν κατά επίμαχα έτη και μέχρι την κατάργησή τους με την παρ. 4 του αρ. 101 του ν. 4714/2020 στις 31.07.2020, επιβάλλουσες κύρωση ύψους 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους των οικείων στοιχείων (ίδτε και ΠΟΛ. 1026/2018), δίχως να λαμβάνεται υπ' όψιν, ως ανίσχυρη, κάθε αντίθετη διάταξη...».

5. Επικουρικά: Μείωση των προστίμων κατ' αρ. 54Ε παρ. 1α Κ.Φ.Δ.

«Στην αδόκητη περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι έχει τελεσθεί η αποδιδόμενη παράβαση αρ. 54ΣΤ παρ. 1β ΚΦΔ, τα επιβαλλόμενα πρόστιμα δεν δύνανται να υπερβαίνουν το τριπλάσιο του ελάχιστου προστίμου ύψους 10.000€ για επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως του προσφεύγοντος), κατά το αρ. 54Ε παρ. 1α ΚΦΔ, όπου και παραπέμπει αρ. 54ΣΤ παρ. 1β ΚΦΔ και το οποίο ορίζει ότι :...

Κατόπιν των παραπάνω τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει επικουρικώς να περιορισθούν στο ποσό των 30.000€...»

Σχετικά με τους ισχυρισμούς: α) ότι από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι οι επίμαχοι Φ.Η.Μ. λειτουργούσαν με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές, β) ότι τα κρινόμενα αρχεία Φ.Η.Μ. δεν πάσχουν αυθεντικότητας ή ακεραιότητας γ) ότι η φορολογική αρχή δεν εξέδωσε πρόσκληση για παροχή περαιτέρω πληροφοριών.

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

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

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των

εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1220/13-12-2012 (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με θέμα: «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και

συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ.», προβλέπεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

[...]2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

2.18.1.1. Το λογισμικό του ΦΗΜ ελέγχει, μέσω ειδικού αλγόριθμου, την πρόσβαση εξουσιοδοτημένων τεχνικών σ' αυτό. Ο κάτοχος της άδειας είναι υπεύθυνος για την παραχώρηση συγκεκριμένων συνδυασμών αλληλουχιών γραμμάτων και αριθμών (κωδικών πρόσβασης) στους εξουσιοδοτημένους απ' αυτόν τεχνικούς. Στις περιπτώσεις που απαιτούνται ειδικοί τεχνικοί χειρισμοί προγραμματισμού για την επαναφορά σε κανονική λειτουργία του ΦΗΜ, έπειτα από βλάβη - μηδενισμό της μνήμης εργασίας (CMOS Error) και ρύθμιση - διόρθωση της ημερομηνίας και ώρας, ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός εισάγει τον απαραίτητο κωδικό πρόσβασης. Μόνον στην περίπτωση που το λογισμικό του ΦΗΜ αναγνωρίσει τον συγκεκριμένο κωδικό, επιτρέπεται η συνέχιση των λοιπών χειρισμών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού, για την επαναφορά του ΦΗΜ σε κανονική λειτουργία.

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

2.18.1.3. Η πλήρης και λεπτομερής περιγραφή των τεχνικών χειρισμών που απαιτούν χρήση κωδικού καθώς και του αλγορίθμου ελέγχου πρόσβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού, κατατίθενται στην Επιτροπή, στο φάκελο αίτησης χορήγησης άδειας καταλληλότητας. Το σημείο αυτό ελέγχεται ειδικά από την επιτροπή.[...]

2.19. Αξιοπιστία

2.19.1. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ έχει σαν μέτρο τη μέση χρονική διάρκεια λειτουργίας της, χωρίς να υποστεί οποιαδήποτε βλάβη (MTBF).

2.19.2. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ προσδιορίζεται από την αξιοπιστία των επιμέρους υποσυστημάτων του και για τις προδιαγραφόμενες συνθήκες περιβάλλοντος. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ αποτελεί προϋπόθεση για την χορήγηση της άδειας καταλληλότητας και δίδεται ειδική έμφαση κατά την αξιολόγηση της.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποστελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)», προβλέπεται ότι:

«ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗΣ ΤΟΥΣ

[...] Άρθρο 3.

Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

3.1. Ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου, Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής κ.λπ.), θα πρέπει να διαθέτει:

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Ο τρόπος εκτύπωσης - έκδοσης των στοιχείων γενικά δεν αλλάζει και είναι δυνατόν να εξακολουθεί να γίνεται με την ήδη υπάρχουσα υποδομή και τον εκτυπωτικό μηχανισμό του εκδότη.

3.2. Μετά την καταχώριση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί και αποθηκεύει σε δύο χωριστά αρχεία στον υπολογιστή:

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. Το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ επιτρέπεται να διαθέτει παραμετροποίηση, ώστε να ανακτά πάντα τα απαιτούμενα δεδομένα του πίνακα Β ορθά. Προκειμένου να είναι πάντα εφικτή η ανίχνευση των δεδομένων ενδιαφέροντος μέσα από την φόρμα του παραστατικού, επιτρέπεται η εκτύπωση σε πρόσφορο σημείο του παραστατικού, μιας γραμμής που περιέχει όλα ή μέρος αυτών των δεδομένων, καθώς και προαιρετικά χαρακτήρων έναρξης τέλους. Σε περίπτωση εκτύπωσης αντιτύπου, τα ποσά ενδιαφέροντος του αρχείου e.txt είναι μηδέν και ο κωδικός είδους παραστατικού υποδηλώνει αντίτυπο. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού επιστροφής χρημάτων (όπως πιστωτικό τιμολόγιο, δελτίο επιστροφής), τα ποσά ΦΠΑ και καθαρής αξίας στο αρχείο e.txt είναι αρνητικά, όπως ορίζονται αναλυτικά στον πίνακα Δ.

Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ επικοινωνεί και αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά, επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨ για τα δεδομένα του e.txt.

3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα του αρχείου a.txt, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης-υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλαδή μια ΠΑΗΨ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨ, στη μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου.

3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη ΠΑΗΨ, και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου (αρχείο a.txt), όσο και την ΠΑΗΨ (αρχείο b.txt).

3.5. Το λογισμικό υποστήριξης αμέσως μετά και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, επεξεργάζεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β) υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨ. Η ΠΑΗΨ αυτή τελικά συμπεριλαμβάνεται στο αρχείο e.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Γ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτό το αρχείο e.txt σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

3.6. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

3.7. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των ΠΑΗΨΣ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ του προηγούμενου Z και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Z», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ που την αποθηκεύει σε ξεχωριστό αρχείο (c.txt).

3.8. Αμέσως μετά, το λογισμικό υποστήριξης επεξεργάζεται τις ΠΑΗΨΣ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨΣ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Z, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨΣ, την οποία αποθηκεύει σε ειδικό αρχείο με όνομα d.txt.

3.9. Στο τέλος της ημερήσιας κίνησης και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Αναφοράς «Z», το λογισμικό υποστήριξης αναλαμβάνει την ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση ενός αρχείου ημέρας s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt καθώς και τα δεδομένα του d.txt σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

3.10. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Z ως Z ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Z είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Z. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.

Άρθρο 8.

Διαδικασία Πιστοποίησης Λογισμικού Υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ

8.1 Οι κάτοχοι άδειας καταλληλότητας ΕΑΦΔΣΣ εντός 3 μηνών από την δημοσίευση του παρόντος με υπεύθυνη δήλωσή τους στην αρμόδια Επιτροπή του Ν. 1809/1988 δηλώνουν ότι έχουν αναβαθμίσει και έχουν ελέγξει το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ για τους οποίους κατέχουν άδεια καταλληλότητας, ώστε αυτό να ανταποκρίνεται πλήρως στα οριζόμενα της παρούσης. Διαφορετικά η άδεια καταλληλότητας που διαθέτουν ανακαλείται.

8.2. Οι κάτοχοι άδειας καταλληλότητας ΕΑΦΔΣΣ ταυτόχρονα με την κατάθεση υπεύθυνης δήλωσης καταθέτουν αίτηση προς ένα από τα εξουσιοδοτημένα εργαστήρια Α.Ε.Ι. και προς την αρμόδια Επιτροπή του Ν. 1809/1988 για έλεγχο του αναβαθμισμένου λογισμικού υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ.

8.3. Με την κατάθεση των ανωτέρω, οι κάτοχοι άδειας καταλληλότητας ΕΑΦΔΣΣ δύνανται να αναβαθμίσουν τα λογισμικά υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ που είναι εγκατεστημένα στους ηλεκτρονικούς υπολογιστές των επιτηδευματιών – πελατών τους».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1068/24-03-2015 (ΦΕΚ Β' 497/01-04-2015) με θέμα: «Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων-χρηστών Φ.Η.Μ.», προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 1 Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας Φ.Η.Μ.

1.1. Συνίσταται επταμελής Επιτροπή Ελέγχου καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) (Επιτροπή) που απαρτίζεται από τρεις (3) υπαλλήλους της Γ.Γ.Δ.Ε κλάδου ΠΕ Πληροφορικής ή της Γ.Γ.Π.Σ. κλάδου ΠΕ Πληροφορικής, δύο (2) εκπροσώπους Α.Ε.Ι. (μέλη Δ.Ε.Π.) Πληροφορικής και δύο (2) εκπροσώπους του Συνδέσμου Εισαγωγέων και Κατασκευαστών Ταμειακών Συστημάτων (Σ.Ε.Κ.Τ.). Εκ των 3 υπηρεσιακών υπαλλήλων που

συμμετέχουν στην Επιτροπή, ένας είναι ο Διευθυντής της Δ.ΥΠ.ΗΔΥ. ως πρόεδρος της, και ένας ο Προϊστάμενος του Τμήματος Δ' των «Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών».

1.2. Η ως άνω Επιτροπή είναι αρμόδια για την έγκριση και χορήγηση άδειας καταλληλότητας χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 40 του Ν. 4308/2014. Η Επιτροπή εξετάζει και ολοκληρώνει τη διαδικασία χορήγησης εντός ευλόγου χρόνου άνευ υπαίτιας βραδύτητας.

1.3. Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής εμπίπτει και η ανάκληση άδειας καταλληλότητας και η απαγόρευση περαιτέρω χρήσης εγκεκριμένου τύπου Φ.Η.Μ. σε περίπτωση που εντοπιστούν προβλήματα στη λειτουργία του τύπου Φ.Η.Μ. που σχετίζονται με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του.

Άρθρο 10 Τήρηση Ηλεκτρονικών Αρχείων

10.1 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών διαθέτει πλήρη πρόσβαση (δικαίωμα εισαγωγής, διαγραφής, ενημέρωσης, ελέγχου) στους ηλεκτρονικούς πίνακες και τα ηλεκτρονικά αρχεία του TAXIS και του TAXISNET που αφορούν εγκεκριμένους τύπους Φ.Η.Μ., αγορές, πωλήσεις, παύσεις, μεταβολές Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατασκευαστριών εταιρειών κατόχων αδειών καταλληλότητας Φ.Η.Μ. ή αδειών τεχνικής υποστήριξης Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατόχων Φ.Η.Μ., στοιχεία των εξουσιοδοτημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., αναλυτικά και συγκεντρωτικά δεδομένα πωλήσεων Φ.Η.Μ..

10.2 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών σε συνεργασία με την Δ/νση Υπολογιστικών Υποδομών της ΓΓΠΣ και το Γραφείο Ασφαλείας της ΓΓΠΣ, καθορίζει την πρόσβαση στα δεδομένα των αναφερόμενων στην παράγραφο 10.1 πινάκων, με σκοπό την διαφύλαξη της ακεραιότητας αυτών.

Άρθρο 11 Παραβιάσεις-Παραβάσεις

11.1 Παραβιάσεις-παραβάσεις ΦΗΜ που εντοπίζονται από αρμόδια ελεγκτικά όργανα ή καταγγελίες σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών. Το Τμήμα Δ' , κατόπιν αξιολόγησης παραπέμπει το θέμα στην Επιτροπή η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης-παραβάσης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α' - ΦΑΚΕΛΟΣ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ - ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

A.1 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ

Για να λάβει άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ., η ενδιαφερόμενη επιχείρηση υποβάλλει τα παρακάτω δικαιολογητικά.

- α) Καταστατικό της επιχείρησης που αιτείται την άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ.,
- β) Σύμβαση της επιχείρησης με τον κατασκευαστικό οίκο, εγχώριο ή αλλοδαπής (επικυρωμένο αντίγραφο και επίσημη μετάφραση),
- γ) Αρχείο με το Δίκτυο πιστοποιημένων και εξουσιοδοτημένων τεχνικών,
- δ) Δήλωση για διετή εγγύηση από την διάθεση κάθε Φ.Η.Μ. (επάρκεια ανταλλακτικών),
- ε) Συνοπτική αναφορά των χαρακτηριστικών του Φ.Η.Μ., στ) Αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας,
- ζ) Βεβαίωση μη οφειλής εισφορών ΙΚΑ ή άλλου ταμείου,
- η) Πιστοποιητικό περί μη κατάθεσης αίτησης πτώχευσης,
- θ) Πιστοποιητικό περί μη πτώχευσης,
- ι) Πιστοποιητικό περί μη θέσης σε εκκαθάριση.

A.2 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ

Τα ανωτέρω δικαιολογητικά υποβάλλονται σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.[...]

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 1026555 ΕΞ 2016/19-02-2016 έγγραφο της, της ΓΔΗΛΕΔ της ΑΑΔΕ με θέμα: «Ρυθμίσεις των αρχείων e.txt στις ΕΑΦΔΣΣ» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«Σύγκριση του αρχείου a.txt με το αντίστοιχο αρχείο e.txt. Τα πεδία του e.txt θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα του a.txt.

1. Όλες οι ΕΑΦΔΣΣ που έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/13.12.2012 (αριθμοί έγκρισης άνω του 501), οφείλουν κατά την λειτουργία τους να δημιουργούν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των ΕΑΦΔΣΣ δεν είναι σύννομη.

2. Όλες οι ΕΑΦΔΣΣ που έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1135/26.10.2005 (αριθμοί έγκρισης κάτω του 502), οφείλουν με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ.1221/13.12.2012, να παράγουν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των ΕΑΦΔΣΣ δεν είναι σύννομη.

3. Συμπερασματικά, σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται η εγκατάσταση ή λειτουργία λογισμικών υποστήριξης (drivers) ΕΑΦΔΣΣ που δεν ανταποκρίνονται είτε στις τεχνικές προδιαγραφές της ΠΟΛ.1220/13.12.2012, εφόσον πρόκειται για ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό έγκρισης άνω του 501, είτε στις τεχνικές προδιαγραφές της ΠΟΛ.1221/13.12.2012, εφόσον πρόκειται για ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό έγκρισης κάτω του 502.

4. Επισημαίνεται ότι με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ.1221/13.12.2012, οι ΕΑΦΔΣΣ με άδεια έγκρισης κάτω του 502, οφείλουν να λειτουργούν με αναβαθμισμένα λογισμικά υποστήριξης (drivers), που έχουν ελεγχθεί και εγκριθεί από την Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας ΦΗΜ.

5. Οι ρυθμίσεις των λογισμικών υποστήριξης (drivers) των ΕΑΦΔΣΣ για την ορθή δημιουργία των e.txt αρχείων, αποσκοπούν στην διευκόλυνση των επιτόπιων (προληπτικών) ελέγχων, αφού έτσι παρέχεται η δυνατότητα παραγωγής αναφορών με ποσά, από τους drivers των ΕΑΦΔΣΣ, όπως ορίζεται στο άρθρο 1.2.10. του κεφ. 3 της ΠΟΛ.1220/13.12.2012 και στο όμοιο άρθρο 3.10 της ΠΟΛ.1221/13.12.2012: «Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.

6. Προκειμένου να γίνουν οι ρυθμίσεις του λογισμικού υποστήριξης των ΕΑΦΔΣΣ σωστά, θεωρούμε ότι ο ασφαλέστερος τρόπος είναι η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά, να εκτυπώνει στο παραστατικό τα δεδομένα των πρώτων πεδίων του αρχείου e.txt χωρισμένα με semicolon, όπως ακριβώς περιγράφονται στον πίνακα Β της ΠΟΛ.1220/13.12.2012. Διευκρινίζεται ότι τα πεδία 3,5,6,7,8 μπορεί να είναι κενά, καθώς αυτά δημιουργούνται σε κάθε περίπτωση από το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ.

7. Για την επιβεβαίωση της σωστής ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, ο εγκαταστάτης/τεχνικός πρέπει να εισάγει το AES key στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και να κάνει μια δοκιμαστική αποστολή δεδομένων στο esend. Στη συνέχεια, ο κάτοχος της

ΕΑΦΔΣΣ, μπορεί να διαπιστώσει την ορθότητα των αρχείων και την επιτυχή αποστολή τους στο esend.[...].».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/13-06-2019 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων και της ΓΔΗΛΕΔ της ΑΑΔΕ με θέμα: «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόσληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» δόθηκαν οι εξής οδηγίες:

«VII. Έλεγχος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

7.1 Σε περιπτώσεις που τα μέλη του συνεργείου εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση φορολογούμενου και προβαίνουν σε έλεγχο έκδοσης των σχετικών παραστατικών λιανικών συναλλαγών από ΦΗΜ (π.χ. επιχειρήσεις εστίασης και αναψυχής, κ.λπ.), θα διενεργούν έλεγχο για τη νόμιμη κατοχή και δήλωση των ΦΗΜ μέσω της ειδικής εφαρμογής που παρέχεται για το σκοπό αυτό στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://www1.gsis.gr/tameiakes/>, ή αν αυτό δεν είναι εφικτό, με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο τρόπο (επικοινωνία με υπηρεσία κ.λπ.), προκειμένου να ελέγχεται το πλήθος και η νόμιμη λειτουργία των ΦΗΜ.

7.2 [...]

VIII. Έλεγχος ειδικών φορολογικών μηχανισμών - Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ).

Όπως έχει γίνει δεκτό, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής πώλησης με την χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2012 και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού να εκδίδουν μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών (σχετ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ2015/26.10.2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων).

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ιδίου άρθρου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1220/2012, στην τελική φορολογική απόδειξη που εκδίδεται από φορολογική ταμειακή μηχανή με πρόγραμμα εστιατορίου θα πρέπει να αναγράφεται και ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι. Σε ότι αφορά την δημιουργία του (e.txt) αρχείου, όλες οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. που έχουν λάβει άδεια καταλληλότητας, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1220/2012 (αριθμοί άδειας καταλληλότητας μεγαλύτεροι ή ίσοι του 502), οφείλουν κατά την λειτουργία τους να δημιουργούν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά, ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Στις περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεν είναι σύμφωνη με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ. 1220/2012.

Όλες οι Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. που έχουν λάβει άδεια καταλληλότητας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1135/2005 (αριθμοί άδειας καταλληλότητας μικρότεροι του 502) οφείλουν βάση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1221/2012, να παράγουν τα αρχεία e.txt. Κάθε αρχείο e.txt πρέπει να περιέχει ποσά ίδια με τα ποσά του αντίστοιχου αρχείου a.txt. Σε περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται τα αρχεία e.txt ή δημιουργούνται αλλά δεν περιέχουν τα σωστά ποσά, η λειτουργία των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δεν είναι σύμφωνη με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές της ΠΟΛ. 1221/2012. Επιπρόσθετα, από τα λογισμικά υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., δίνεται η δυνατότητα παραγωγής αναφορών με ποσά.

Για τον λόγο αυτό, κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ έως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, δίνεται η δυνατότητα να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει

εκδοθεί Z όσο και αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Z, με δυνατότητα 19 εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο ώστε να διευκολυνθεί ο φορολογικός έλεγχος.

Για τον έλεγχο των ειδικών φορολογικών μηχανισμών - Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), δόθηκαν αρχικά οδηγίες με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ2015/30.7.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, με θέμα «Διαδικασία Ελέγχου ΕΑΦΔΣΣ». Περαιτέρω για τον εντοπισμό παράνομου λογισμικού ή συστηματικής παράκαμψης της ΕΑΦΔΣΣ, σας παραθέτουμε ενδεικτικές οδηγίες για την υποβοήθηση του ελεγκτικού έργου.

1. Οι ελεγκτές συστήνεται να συλλέξουν, από την στοχευμένη για έλεγχο οντότητα κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 11.4 της παρούσας, σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή και δελτία παραγγελιών με σήμανση, πολλές ημέρες πριν τη διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης. Οι έλεγχοι αυτοί για τη συλλογή των παραστατικών καλό είναι να εστιαστούν σε ημέρες με μεγάλη κίνηση για την ελεγχόμενη οντότητα (Σάββατο, Κυριακή ή αργίες) και οι αποδείξεις ή παραγγελίες που θα συλλέξουν οι ελεγκτές πρέπει να αφορούν σε τουλάχιστον 3 ίδια είδη.

2. Κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου, πρέπει να ζητήσουν από τον επιτηδευματία να τους υποδείξει τον ηλεκτρονικό φάκελο (directory), όπου δημιουργούνται και φυλάσσονται τα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ.

3. Οι ελεγκτές πρέπει να διαπιστώσουν αν για κάθε παραστατικό δημιουργείται τριάδα αρχείων a.txt, b.txt, e.txt ή αντιθέτως δυάδα αρχείων a.txt, b.txt. Εφόσον η ΕΑΦΔΣΣ δεν δημιουργεί αρχεία e.txt, δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1221/2012.

4. Οι ελεγκτές ανοίγουν με notepad ένα τυχαίο αρχείο a.txt. Αν δεν είναι στα ελληνικά ΕΛΟΤ928, η ΕΑΦΔΣΣ δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1221/2012.

5. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αντιπαραβάλλουν τα ποσά του αρχείου a.txt που άνοιξαν, με τα αντίστοιχα ποσά του αντίστοιχου αρχείου e.txt. Τα ποσά πρέπει να ταυτίζονται (με την εξαίρεση των αντιτύπων παραστατικών). Σε διαφορετική περίπτωση (π.χ. αν το e.txt έχει μόνο μηδενικά ποσά), η ΕΑΦΔΣΣ δεν λειτουργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ 1220/2012 και στο όμοιο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1221/2012.

6. Οι ελεγκτές στη συνέχεια μετατρέπουν ένα αρχείο s.txt σε xls αρχείο και συγκρίνουν τα ποσά με αυτά των αντίστοιχων αναφορών της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης. Αν τα ποσά δεν ταυτίζονται, υπάρχει υποψία παράκαμψης της ΕΑΦΔΣΣ και έκδοσης μη σημασμένων αποδείξεων λιανικής (παράβαση μη έκδοσης νομίμων αποδείξεων).

7. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου αντιγράφουν το σύνολο ή τμήμα των αρχείων που παρήγαγε η ΕΑΦΔΣΣ σε USB flash.

8. Στη συνέχεια αφήνουν στην ελεγχόμενη οντότητα, πρόσκληση για προσκόμιση ενός CD ή DVD (τεχνολογίας μιας εγγραφής μόνο), με όλα τα αρχεία που δημιούργησε η ΕΑΦΔΣΣ, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (από... έως...). Στο CD ή DVD ο φορολογούμενος αναγράφει με ανεξίτηλο μαρκαδόρο τον ΑΦΜ της οντότητας, τον Αριθμό Μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ, ημερομηνία και υπογραφή.

9. Μετά την παραλαβή του ανωτέρω CD, οι ελεγκτές αντιπαραβάλλουν τα αρχεία που περιέχονται στο CD με τις αποδείξεις που συνελέγησαν κατά το πρώτο βήμα. Αντιπαραβάλλουν επίσης τα αρχεία του CD με τα όμοια αρχεία του έλαβε κατά τον προληπτικό έλεγχο στο USB flash (στο βήμα 7). Με αυτό τον τρόπο υπάρχει πιθανότητα να διαπιστωθεί εκ των υστέρων παραποίηση ή και διαγραφή αρχείων.

10. Αν πρόκειται για εστιατόριο, οι ελεγκτές διαπιστώνουν από τα αρχεία a.txt του CD, αν για κάθε δελτίο παραγγελίας εκδόθηκε απόδειξη. Ελέγχουν επίσης αν τα αναφερόμενα στις αποδείξεις δελτία παραγγελίας, έλαβαν σήμανση, καθώς υπάρχει περίπτωση αναφοράς σε νόμιμη απόδειξη, δελτίων παραγγελίας που ουδέποτε έλαβαν σήμανση. Σε διαφορετική περίπτωση πρόκειται για παράβαση μη έκδοσης φορολογικών αρχείων (στοιχείων).

11. Στην περίπτωση κατά την οποία η οντότητα αδυνατεί να επιδείξει το φάκελο με τα δημιουργούμενα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt (έλεγχος κατά της νυχτερινές ώρες, ελλιπείς γνώσεις, απουσία τεχνικού κ.λ.π) παραλείπονται τα βήματα 2, 3, 4, 5, 6, 7 και από αυτά, τα βήματα 3, 4, 5, 6 εκτελούνται από τον ελεγκτή μετά την προσκόμιση του CD ή DVD (βήμα 8). Επισημαίνουμε ότι στο δελτίο ημερήσιας κίνησης Ζ που εκδίδεται από φορολογικούς μηχανισμούς σήμανσης ΕΑΦΔΣΣ, δεν περιέχεται καμία αναφορά σε αξίες, παρά μόνο συγκεντρωτικά στοιχεία πλήθους σημασμένων στοιχείων και μια ΠΑΗΨΣ, η οποία προκύπτει από τις ΠΑΗΨΣ όλων των αρχείων b.txt και του προηγούμενου Ζ. Ταυτόχρονα με την έκδοση της αναφοράς Ζ, με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές των ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012, παράγεται ένα μοναδικό αρχείο s.txt που είναι semicolon delimited και περιέχει ποσά κατά κατηγορία ΦΠΑ για κάθε εκδοθέν παραστατικό, σύμφωνα με τον πίνακα Γ των ως άνω Αποφάσεων. Το αρχείο αυτό αποτελείται από όλα τα αρχεία e.txt και εύκολα μετατρέπεται σε αρχείο excel, προκειμένου να αθροίζονται τα ποσά κατά κατηγορία ΦΠΑ, δημιουργώντας με αυτό τον τρόπο αναφορά με ποσά του κάθε φορολογικού στοιχείου καθώς και με τα σύνολα αυτών.

Σημειώνουμε επίσης ότι τα δεδομένα των παραστατικών που αποθηκεύονται στην βάση δεδομένων της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης δεν έχουν καμία τεκμηρίωση και διασφάλιση για την εγκυρότητα και την ορθότητα τους, σε αντίθεση με τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, 21 s.txt που παράγονται από τον driver της ΕΑΦΔΣΣ και τα οποία μέσω του αλγορίθμου SHA-1 «κλειδώνουν» το ένα στο άλλο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εγγραφές στα βιβλία πρέπει να βασίζονται στο αρχείο s.txt και όχι στα δεδομένα της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης της οντότητας. Ως εκ τούτου αν κατά τον έλεγχο προκύψει ότι οι εγγραφές στα βιβλία της οντότητας διενεργούνται βάσει των ημερήσιων αναφορών που παράγονται από τις εφαρμογές εμπορικής διαχείρισης και όχι από τα δεδομένα του αρχείου s.txt, διενεργείται δειγματοληπτικά (βήμα 6 ως ανωτέρω), αντιπαραβολή των δεδομένων του αρχείου s.txt με τα αντίστοιχα δεδομένα που δίνουν οι αναφορές της εφαρμογής εμπορικής διαχείρισης. Σε περίπτωση που τα ποσά δεν ταυτίζονται, ακολουθούνται τα ανωτέρω βήματα 7 έως 10.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ», όπως το άρθρο προστέθηκε με την Παρ.2 Άρθρο 101 ν. 4714/2020, ορίζεται ότι:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ..

(Όπως τροποποιήθηκε με την Παρ.1 Άρθρο 90 ΝΟΜΟΣ 4864/2021 με ισχύ την 2/12/2021)

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.

(Όπως τροποποιήθηκε με την Παρ.2 Άρθρο 90 ΝΟΜΟΣ 4864/2021 με ισχύ την 2/12/2021).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. «Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές», όπως το άρθρο αυτό προστέθηκε με την Παρ.2 Άρθρο 101 ν. 4714/2020, ορίζεται ότι:

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

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

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54.

(Όπως τροποποιήθηκε με την Παρ.1 Άρθρο 91 ΝΟΜΟΣ 4864/2021 με ισχύ την 2/12/2021).

Σημ.: σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 90 του ν.4864/2021 καταλαμβάνει και υποθέσεις για τις οποίες μέχρι τις 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

2. Για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 54Ε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 4714/2020, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 54ΣΤ

1..., 2..., 3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 144 του ν. 4714/2020, ορίζεται ότι:

«Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή, με την Ε. 2180/2021 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013)», προβλέπεται ότι:

«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).

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι το έτος 2021 διενεργείται έλεγχος σε οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Η οντότητα διαθέτει στην κατοχή της πέντε (5) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και ο κάτοχος αυτών επενέβη στη λειτουργία των δύο (2) εξ αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη ανέρχονται στο ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000 €) ευρώ. Συνεπώς, ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων της σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000 €) ευρώ ανά έτος. Καθόσον η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.8.2020, επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξής τους. Δηλαδή, το ύψος του προστίμου ανέρχεται στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2016 και αντίστοιχα στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2017 (1.000.000€ 15%).

Β. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ. 1, περ.αβ':

4. Σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ, όταν ο υπαίτιος της παραβίασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία Φ.Η.Μ. είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία Φ.Η.Μ. επιβάλλεται σε αυτήν την επιχείρηση ή σε αυτό το πρόσωπο πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις. Για τη σχέση του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ ως προς το άρθρο 60 ΚΦΔ βλέπε και την Ε.2176/08.09.2021.

Γ. Άρθρο 54ΣΤ, παρ. 1, περ.β':

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

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

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

8. Ειδικά για τους υπόχρεους του άρθρου 31 παρ. 7 του Ν. 3784/2009, τα πρόστιμα του άρθρου 54 ΣΤ παρ. 1 Κ.Φ.Δ. δεν επιβάλλονται εάν κατά τον χρόνο της διαπίστωσης της παράβασης έχει ήδη επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 31 παρ. 10 του ν.3784/2009 (άρθρο 101§8 του ν. 4714/2020 (Α'148)).

Επειδή, με την Ε. 2051/2023 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022 (Α'206) (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ).», προβλέπεται ότι:

«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. 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.

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:

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 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:

(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.

(γβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, κατά τη διαδικασία έκδοσης παραστατικού, αυτό αποστέλλεται στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), προκειμένου να σημειωθεί, ωστόσο:

ι. 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, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της μερικής αποδοχής, από τη Δ.Ε.Δ., της με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, λόγω διαπίστωσης τυπικών πλημμελειών στην αρχικώς συνταχθείσα έκθεση ελέγχου και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, για επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή, από την από έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, σχετικά με τον έλεγχο των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών καθώς και των

φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., προέκυψαν μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Κατά τον αρχικό έλεγχο, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, με το με αρ. πρωτ. αίτημα άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., να προσκομίσει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων, στοιχείων και δικαιολογητικών εγγραφής) της ατομικής του επιχείρησης, προκειμένου να διενεργηθεί ο σχετικός έλεγχος.

- Ο προσφεύγων αρχικά δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, τα οποία παράχθηκαν από το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό που χρησιμοποιήθηκε έως τις και το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό που χρησιμοποιήθηκε μετά τις 24/05/2017, τα οποία αποτελούν τα πρωτότυπα στελέχη των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών, σύμφωνα με τον νόμο 1809/1988 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012.

Αντί αυτών, προσκόμισε για το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό, αρχικά, ηλεκτρονικά αρχεία τύπου WSL, τα οποία πιθανώς παράγονται από το λογισμικό που διαθέτει η επιχείρηση. Τα αρχεία αυτά όμως δεν είναι τα προβλεπόμενα σύμφωνα με τον νόμο 1809/1988 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012. Στα αρχεία αυτά (WSL) καταγράφονται οι Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών της επιχείρησης του προσφεύγοντος που εκδόθηκαν από το με αριθμό μητρώου φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό. Στις, με σχετικό υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε μη επανεγγράψιμο ψηφιακό δίσκο, μάρκας Mediarange, χωρητικότητας 700mb (CD-R 700 mb), στον οποίο περιέχονται αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, τα οποία παράχθηκαν σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, από το φορολογικό μηχανισμό ιδιοκτησίας του, με αριθμό μητρώου, για τις χρήσεις 2014 έως και 2017.

Για το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό, ενώ αρχικά δεν προσκόμισε κανενός είδους αρχεία, μετά την έκδοση του υπ' αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων και με το απαντητικό υπόμνημα με αρ. πρωτοκόλλου, παρέδωσε μη επανεγγράψιμο ψηφιακό δίσκο, μάρκας Mediarange, χωρητικότητας 4,7 Gb (DVD-R 4.7 Gb) στον οποίο περιέχονται αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, τα οποία παράχθηκαν σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, από τον ανωτέρω φορολογικό μηχανισμό.

- Διαπιστώθηκε ότι τα προσκομισθέντα ηλεκτρονικά αρχεία με κατάληξη b.txt δεν ταυτίζονταν με τα αποτελέσματα του αυτοματοποιημένου ελέγχου μέσω του λογισμικού της Α.Α.Δ.Ε.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι αρχεία με κατάληξη c.txt, τα οποία αποτελούν το δελτίο Ζ της ημέρας, δεν ταυτίζονταν με τα υπολογιζόμενα από το λογισμικό αντίστοιχο c.txt.

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εκ νέου (κατά το έτος 2021) στα αρχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, προέκυψε ότι τα αρχεία με κατάληξη b.txt δεν αντιστοιχούν στα αρχεία με κατάληξη a.txt.

- Η επιχείρηση προσκόμισε αρχεία c.txt, τα οποία αναφέρονται στα ημερήσια δελτία Ζ του φορολογικού μηχανισμού, από το α/α 1360 έως και 1968. Η διαφορά αυτών σημαίνει ότι θα έπρεπε να έχουν αποθηκευτεί $1968-1360=608$ αντίστοιχα αρχεία. Όπως όμως διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο η επιχείρηση προσκόμισε αποθηκευμένα 613 τέτοια αρχεία αφού σε πέντε περιπτώσεις είχαν αποθηκευτεί αρχεία με τα ίδια στοιχεία σε δύο διαφορετικές ημερομηνίες, όπως για παράδειγμα το αρχείο _....._C.TXT το οποίο έχει αποθηκευτεί τόσο στον φάκελο των αρχείων της 19/05/2016 όσο και στον φάκελο των αρχείων της 20/05/2016.

- Τα αρχεία των ετών 2016 και 2017 δεν έχουν την προβλεπόμενη ονομασία βάσει των ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012 και περιλαμβάνουν μη συμβατούς χαρακτήρες στην αρχή του ονόματος, ήτοι τον χαρακτήρα της κάτω παύλας (_) ή αλλιώς underscore. Επίσης οι καταλήξεις

των αρχείων θα έπρεπε να έχουν πεζούς χαρακτήρες, σύμφωνα με τις ίδιες ΠΟΛ ενώ σε όλα τα έτη έχουν κεφαλαίους. Για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος και η επεξεργασία των αρχείων με το ειδικό λογισμικό, έγινε αντιγραφή των πρωτότυπων αρχείων στον υπηρεσιακό υπολογιστή και μετονομασία των αντιγράφων αυτών αφού η ονοματοδοσία των πρωτότυπων αρχείων δεν ήταν η προβλεπόμενη.

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον δεύτερο μηχανισμό, διαπιστώθηκε επίσης μη συμμόρφωση με τις διατάξεις του ν.1809/1988 καθώς και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1135/2005, 1220/2012 και 1221/2012. Συγκεκριμένα, τα αρχεία προσκομίσθηκαν αποθηκευμένα σε δενδροειδή δομή.

- Κατά την επεξεργασία των αρχείων με την εκτέλεση του λογισμικού της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε πλήθος σφαλμάτων. Σφάλματα ανιχνεύθηκαν σε δύο χιλιάδες εξακόσιες σαράντα τρεις περιπτώσεις.

Επειδή, κατόπιν αυτών, ο έλεγχος με το υπ' αριθμόέγγραφό του, απέστειλε τα υπό κρίση αρχεία στη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. για επεξεργασία, ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ 2015/30-7-2015 και την Ε. 2051/2023, 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, η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών, με το υπ' αριθμό ΕΜΠέγγραφό της, ενημέρωσε πως τα αποσταλθέντα αρχεία δεν πληρούσαν τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις με αποτέλεσμα να μην μπορεί να πραγματοποιηθεί επεξεργασία των αρχείων αυτών. Το έγγραφο απεστάλη στον έλεγχο μετά τη σύνταξη της αρχικής απόέκθεσης ελέγχου και την έκδοση των σχετικών οριστικών πράξεων, συνεπώς το περιεχόμενό του ελήφθη υπόψη κατά την επανάληψη της διαδικασίας με αποτέλεσμα να διαπιστωθεί η παράβαση της έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. που δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές και η μη διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα κρινόμενα αρχεία Φ.Η.Μ. δεν πάσχουν αυθεντικότητας ή ακεραιότητας, καθόσον σε αυτά στηρίχθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διαμόρφωσαν τον προσδιορισμό του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε. 2051/2023, προέκυψε ότι δε διασφαλίζεται εν τέλει η ακεραιότητα των εκδιδόμενων στοιχείων της ατομικής επιχείρησης

του προσφεύγοντος. Επιπλέον, βάσει των σχετικών απόεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκύπτει ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διαμόρφωσαν τον προσδιορισμό του εισοδήματος και του Φ.Π.Α. έγιναν με εφαρμογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα ποσοστά μικτού περιθωρίου κέρδους στο κατώτερο όριο της διακύμανσης και τα ποσοστά φύρας στο ανώτατο όριο, χρησιμοποιώντας ως βάση τη συνολική αξία των τιμολογίων αγοράς πρώτων υλών και εμπορευμάτων καθώς και την αξία των τιμολογίων που αφορούσαν μόνο την αγορά ποτών για τα τρία ελεγχόμενα έτη, προκειμένου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της κάθε χρήσης.

Επειδή, ο προσφεύγων εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι « οι διαπιστώσεις του ελέγχου στηρίζονται σε αναφορές μίας ήδη καταργηθείσας ΠΟΛ (1220/2012), η οποία μάλιστα ουδόλως υποχρεώνει το φορολογούμενο να προσκομίσει συγκεκριμένου τύπου αρχεία».

Επειδή, με τις προαναφερόμενες διατάξεις έχουν καθορισθεί οι τεχνικές προδιαγραφές των Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων, οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους καθώς και οι προδιαγραφές των αποστελλομένων αρχείων στη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν εξέδωσε πρόσκληση για παροχή περαιτέρω πληροφοριών.

Επειδή, κατά τον αρχικό έλεγχο, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, με το με αρ. πρωτ.αίτημα άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., να προσκομίσει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων, στοιχείων και δικαιολογητικών εγγραφής) της ατομικής του επιχείρησης, χρονικής περιόδου 2014-2017. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και αφού διενεργήθηκε έλεγχος των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών, καθώς και των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., σύμφωνα με το άρθρο 3 της Α. 1293/2019, διαπιστώθηκαν τα ως άνω αναφερόμενα. Δεν προέκυψε λόγος για παροχή περαιτέρω πληροφοριών από τον προσφεύγοντα. Συνεπώς οι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι η επιβολή των προστίμων έγινε υπό διαφορετική νομική αιτία και συνεπώς έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ., για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2γ και 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., εφόσον οι αρχικές πράξεις αφορούσαν σε διαφορετική παράβαση (άρ. 54ΣΤ παρ. 1^α).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η νομική βάση του καταλογισμού αφορά σε διαφορετικό πρόστιμο από το αρχικώς επιβληθέν.

Επειδή, κατά την επεξεργασία των προσκομισθέντων ηλεκτρονικών αρχείων Φ.Η.Μ., με εκτέλεση του λογισμικού της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε πλήθος σφαλμάτων, ο έλεγχος απέστειλε τα υπό κρίση αρχεία στη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. για επεξεργασία, ώστε να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα.

Επειδή, διαρκούντος της κατ' επανάληψη διαδικασίας, η Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών, με το υπ' αριθμό ΕΜΠ έγγραφό της, ενημέρωσε τον έλεγχο πως τα αποσταλθέντα αρχεία δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να πραγματοποιηθεί επεξεργασία αυτών. Κατόπιν αυτού, οι συγκρίσεις των αρχείων Φ.Η.Μ. καθίστανται αδύνατες, δε διασφαλίζεται η ακεραιότητα των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, λόγω διαπίστωσης της παράβασης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές άρ. 54ΣΤ παρ. 1β' του Κ.Φ.Δ., για όλα τα ελεγχόμενα έτη (Ε. 2051/2023).

Επειδή εν προκειμένω, δε μεταβάλλεται το σύνολο των γεγονότων (η ιστορική βάση), τα οποία θεμελιώνουν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή κατόπιν του ως άνω απαντητικού εγγράφου της Δ.Α.Φ.Ε., το οποίο ελήφθη μετά τη σύνταξη της αρχικής έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε η παράβαση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές άρ. 54ΣΤ παρ. 1β' του Κ.Φ.Δ., για όλα τα ελεγχόμενα έτη (Ε. 2051/2023).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός έτους μετά την έκδοση της απόφασης της υπηρεσίας μας.

Συνεπώς ο ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι τα υπό κρίση πρόστιμα επιβλήθηκαν με βάση τις μη ισχύουσες, κατά το φερόμενο χρόνο τέλεσης των οικείων παραβάσεων, διατάξεις των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. Ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. που ίσχυαν κατά τα έτη 2015-2017.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 101 (παρ. 3γ') του ν. 4714/2020, με το οποίο έγινε προσθήκη των νέων άρθρων 54Ε και 54ΣΤ στον Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ., εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020, ήτοι από 01/08/2020 και εντεύθεν και εν προκειμένω η διαπίστωση των παραβάσεων έγινε μετά την ως άνω ημερομηνία, συνεπώς ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι τα επιβαλλόμενα πρόστιμα δε δύνανται να υπερβαίνουν το τριπλάσιο του ελάχιστου προστίμου ύψους 10.000 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να γίνεται αναφορά περί μη εφαρμογής των ανώτατων ορίων προστίμων που τίθενται με το προαναφερόμενο άρθρο 54Ε. Το πρόστιμο δηλαδή στην υπό κρίση περίπτωση, για κάθε ελεγχόμενο έτος, δεν μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλασίου του κατώτερου προστίμου, ήτοι το πρόστιμο για κάθε ελεγχόμενο έτος, δεν μπορεί να είναι ανώτερο του ποσού των 30.000 ευρώ (τριπλάσιο του κατώτερου προστίμου των 10.000 ευρώ), συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Σχετικά με τον ισχυρισμό περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται απόφαση της υπηρεσίας μας, που αφορά όμως διαφορετικά δεδομένα από αυτά της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν επιπλέον παραβάσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., για τις οποίες δεν έχουν προβληθεί ισχυρισμοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

• ΧΡΗΣΗ 2015

Η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ.:

1. Πρόστιμο άρ. 54 Κ.Φ.Δ.: 250,00 ευρώ.
2. Πρόστιμο άρ. 54Ε, 54ΣΤ Κ.Φ.Δ.:30.000,00 ευρώ.

Συνολικό ποσό προστίμου: 30.250,00 ευρώ.

• ΧΡΗΣΗ 2016

Η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ.:

1. Πρόστιμο άρ. 54 Κ.Φ.Δ.: 250,00 ευρώ.
2. Πρόστιμο άρ. 54Ε, 54ΣΤ Κ.Φ.Δ.:30.000,00 ευρώ.

Συνολικό ποσό προστίμου: 30.250,00 ευρώ.

• ΧΡΗΣΗ 2017

Η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ.:

1. Πρόστιμο άρ. 54 Κ.Φ.Δ.: 250,00 ευρώ.
2. Πρόστιμο άρ. 54Ε, 54ΣΤ Κ.Φ.Δ.:30.000,00 ευρώ.
3. Πρόστιμο άρ. 54 (παρ. 1^α & 2^α) Κ.Φ.Δ.: 100,00 ευρώ.

Συνολικό ποσό προστίμου: 30.350,00 ευρώ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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