



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, 21/02/2024

Αριθμός απόφασης: 483

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 04/11/2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID.....) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.», αντικείμενο δραστηριότητας «.....», έδρα στην επί της οδού Τ.Κ. που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας διπλογραφικά, κατά:

α) Της υπ' αριθ. /25-09-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

β) Της υπ' αριθ. /25-09-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

γ) Της υπ' αριθ. /25-09-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία από 10/05/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 04/11/2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, 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' αριθ./25-09-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. ποσού 36.939,23 ευρώ, γιατί δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα με την υπ' αριθ./02-04-2022 Πρόσκληση και συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία txt (a-txt, b-txt, c-txt,d-txt, e-txt και s-txt), που δημιουργούν οι ΦΗΜ για το φορολογικό έτος **2019**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 5 §14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρ. 24 §1 και 2 και του άρ. 54Ε του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).
- Με την υπ' αριθ./25-09-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. ποσού 36.939,23 ευρώ, γιατί δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα με την υπ' αριθ./02-04-2022 Πρόσκληση και συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία txt (a-txt, b-txt, c-txt,d-txt, e-txt και s-txt), που δημιουργούν οι ΦΗΜ για το φορολογικό έτος **2020**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 5 §14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρ. 24 §1 και 2 και του άρ. 54Ε του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).
- Με την υπ' αριθ./25-09-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο άρ. 54Ε του Κ.Φ.Δ. ποσού 36.939,23 ευρώ, γιατί δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, τα ζητηθέντα με την υπ' αριθ./02-04-2022 Πρόσκληση και συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία txt (a-txt, b-txt, c-txt, d-txt, e-txt και s-txt), που δημιουργούν οι ΦΗΜ για το φορολογικό έτος **2021**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 5 §14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρ. 24 §1 και 2 και του άρ. 54Ε του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 10/05/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2019, 2020, 2021 και 2022, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Την 02/04/2022 διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας με διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.» κατόπιν της υπ' αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας. Με το πέρας του ελέγχου για την ολοκλήρωση των ελεγκτικών ενεργειών, επιδόθηκε στον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου, η με αριθμό/2022 πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων της για τα φορολογικά έτη 2019 έως και 2022, καθώς επίσης και των ηλεκτρονικών αρχείων τύπου txt (a-txt, b-txt, c-txt, d-txt, e-txt και s-txt) που είχαν παραχθεί από τους εν χρήσει ΦΗΜ για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων της κατά τα ανωτέρω φορολογικά έτη.

Η προσφεύγουσα για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από τους κάτωθι ΦΗΜ:

.....: ημερομηνία έναρξης 06/10/2016, ημερομηνία παύσης 07/04/2022,
.....: ημερομηνία έναρξης 27/11/2012, ημερομηνία παύσης 07/04/2022,
.....: ημερομηνία έναρξης 27/11/2012, ημερομηνία παύσης 07/04/2022 και
.....: ημερομηνία έναρξης 10/03/2022.

Στις 16/11/2022 η προσφεύγουσα προσκόμισε, με το με αριθμό πρωτ./2022 έγγραφο υπόμνημά της, μόνο τα ηλεκτρονικά αρχεία τύπου txt του φορολογικού μηχανισμού με μητρώο, που αφορούν το φορολογικό έτος 2022, καθόσον προμηθεύτηκε τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό στις 10/03/2022. Από την επεξεργασία των εν λόγω ηλεκτρονικών αρχείων δε διαπιστώθηκαν παραβάσεις.

Κατόπιν αυτών, προέκυψε παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5§14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 §1,2 και 24 §1,2 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων με την 367/2022 πρόσκληση, για την οποία παράβαση επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ.

Εν συνεχεία συντάχθηκε το με αριθμό/12-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο με αριθμό/12-12-2022 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, που επιδόθηκαν στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της προσφεύγουσας την 16/12/2022. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, μέχρι και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, δεν υπέβαλε τις απόψεις της επί του ως άνω Σ.Δ.Ε., ούτε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, συντάχθηκε η από 10/05/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικών ετών 2019, 2020, 2021 και 2022, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια για την έκδοση των πράξεων, Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Βάσει της προαναφερόμενης έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το πρόστιμο του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., για κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021, ύψους 36.939,23 ευρώ, υπολογίστηκε ως ποσοστό 15% επί του μέσου όρου των δηλωθέντων εσόδων, με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα, φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους κατωτέρω λόγους:

1. Η διάταξη του άρθρου 54Ε §1β Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 101 §2 Ν. 4714/2020 και ισχύει από την 31/07/2020, δεν τυγχάνει εφαρμοστέα στην προκείμενη περίπτωση, τουλάχιστον για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αφού ο πραγματικός χρόνος της ενδεχόμενης διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης, είναι χρόνος κατά τον οποίον

τύγχανε εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 54 §1 περ. η' Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό προς τη διάταξη του άρθρου 54 §2 περ. ε' Κ.Φ.Δ. (ως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο).

2. Αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης

3. Παράβαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου.

4. Σε κάθε περίπτωση, μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων του άρθρου 54^Ε §1β Κ.Φ.Δ., όταν με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

5. Σε κάθε περίπτωση τυγχάνει προδήλως εσφαλμένος ο υπολογισμός του ένδικου προστίμου. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Η ελεγκτική αρχή, προκειμένου να επιβάλει το ένδικο πρόστιμο του άρθρου 54^Ε Κ.Φ.Δ., προέβη στον υπολογισμό αυτού με βάση τους τζίρους των χρήσεων 2018, 2019 και 2020. Ωστόσο, κατά τον χρόνο υπολογισμού του προστίμου, ο οποίος ταυτίζεται με την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα έσοδά μας, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων, (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, ήτοι των φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022, άλλως επικουρικώς, θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη τουλάχιστον τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης του ελέγχου (Μάιος 2023) και των τριών τελευταίων ετών του ελέγχου, δηλαδή οι τζίροι των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021».

Σχετικά με τους ισχυρισμούς 1, 2, 3 και 4:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος » του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

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 14** «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του **ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 24** «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του **ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΥΠΗΛΥ Δ 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 στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και να κάνει μια δοκιμαστική αποστολή δεδομένων στο 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 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 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 Ζ όσο και αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ, 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 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, 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 Z 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 Z. Ταυτόχρονα με την έκδοση της αναφοράς Z, 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 «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..

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), 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, στην Ε. 2028/2023 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν. 4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ», ορίζεται ότι:

«Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α ΚΦΔ).

5. Υπολογισμός προστίμου

5.1. Ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ γίνεται με βάση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου. Το πρόστιμο επιβάλλεται, για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Επιβάλλεται ένα πρόστιμο ανά ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται παράβαση, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποκαταστημάτων ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που τυχόν ασκεί ο ελεγχόμενος.

5.2. Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ανωτέρω 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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

5.3. Στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει έστω και μία (1) δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα τρία (3) τελευταία φορολογικά έτη, παρά την ύπαρξη της σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των λοιπών υποβληθεισών εντός των τριών τελευταίων φορολογικών ετών 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.

5.4. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα τρία τελευταία φορολογικά έτη ή έστω για κάποια από αυτά διότι δεν υπείχε σχετική υποχρέωση (π.χ. νεοσυσταθείσα εταιρεία), τότε το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των τυχόν λοιπών υποβληθεισών εντός των τριών τελευταίων φορολογικών ετών δηλώσεων και 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.

Γ. Πρόστιμο μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης, κατόπιν πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ).

9. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ' ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 ν. 4864/2021 ορίζονται τα εξής:

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

10. Γενικές προϋποθέσεις

10.1. Με την εν λόγω διάταξη επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α) και στις περιπτώσεις που στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου

25 ΚΦΔ και μόνο, διαπιστώνεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ), καθώς και τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ (a.txt, b.txt, s.txt, e.txt κ.λπ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 (Β' 3517), τα οποία διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή.

10.2. Ειδικότερα το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται, κατά παραπομπή από τη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, για παραβάσεις που αφορούν τη μη διαφύλαξη ή τη μη προσκόμιση, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ, των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και μόνο στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ.7 του άρθρου 25 ΚΦΔ υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγήθηκε δήλωση της απώλειας των ΦΗΜ από τον φορολογούμενο πριν την έκδοση της ως άνω εντολής.

Συνεπώς για την επιβολή του ως άνω προστίμου θα πρέπει η παράβαση να διαπιστώνεται στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ. Διευκρινίζεται ότι η επιβολή του προστίμου είναι ανεξάρτητη από το εάν η σχετική εντολή αντί των στοιχείων γ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 25 ΚΦΔ περιλαμβάνει την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης επιδίδεται πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για προσκόμιση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία, η εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην ως άνω πρόσκληση, θεωρείται ότι εκδίδεται συνεπεία του οικείου μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης που διενεργήθηκε και δεν κατέστη δυνατό να ολοκληρωθεί στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου. Ως εκ τούτου, στην εν λόγω περίπτωση, το δικαίωμα της ελεγκτικής αρχής να επιβάλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. β' ΚΦΔ, κατ' αρχάς δεν θίγεται εκ του λόγου αυτού. Ευνόητο είναι ότι για την επιβολή του ως άνω προστίμου, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται και η πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων που προβλέπονται.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.4864/2021, έχουν εφαρμογή και για υποθέσεις για τις οποίες μέχρι την 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου (σχετ. παρ. 3 άρθρου 90 ν. 4864/2021).

10.3. Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β' στο πρόστιμο της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ αφορά τη διάταξη αυτή ως σύνολο (ύψος προστίμου, τρόπος υπολογισμού, εξαιρέσεις), με τις αναγκαίες προσαρμογές και όχι μόνο το ύψος του προστίμου και τον τρόπο υπολογισμού του. Πιο αναλυτικά, η αναλογική εφαρμογή δεν καταλαμβάνει την περιγραφή της παράβασης, η οποία σαφώς διαφοροποιείται στις δύο περιπτώσεις. Έτσι, για παράδειγμα ο χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί στοιχείο ορισμού της παράβασης της περ. α' και δεν μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής για τον ορισμό της παράβασης της περ. β'. Επομένως, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ επιβάλλεται ανεξαρτήτως του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις μη επιβολής του προστίμου του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α', όπως αναλύονται και ανωτέρω στην παράγραφο 8.1 της παρούσας, εφαρμόζονται αναλογικώς κατά την εφαρμογή της περ. β'.

10.4. Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται όλα μαζί.

εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται ακόμα και αν μέρος αυτών δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.

11. Πεδίο εφαρμογής

11.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που κατά τη διαδικασία της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης του άρθρου 25 παρ.7 ΚΦΔ, διαπιστωθεί από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.4864/2021, το πρόστιμο της περ. α' επιβαλλόταν στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, ανεξάρτητα από το είδος του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου. Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 90 του ν. 4864/2021 και της παρ. 3 περ. β' άρθρου 101 του ν.4714/2020 προκύπτει ότι, από 01.08.2020 και μετά, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ επιβάλλεται όταν διαπιστώνεται η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, μόνο στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

11.2. Το πρόστιμο μη διαφύλαξης ΦΗΜ ή μη προσκόμισης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων είναι ένα (1) αυτοτελές πρόστιμο, ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ ή των μνημών και αρχείων που διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν διαφυλάχτηκαν ή δεν προσκομίστηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ. Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.

11.3. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η οντότητα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ, πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου (βλ. παρ. 1 της παρούσας) δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ύψους δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ανεξαρτήτως του πλήθους ΦΗΜ που αναφέρονται στη σχετική δήλωση απώλειας για την παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ.

12.[...]

13. Υπολογισμός του προστίμου

Στις περιπτώσεις των παραβάσεων του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β'ΚΦΔ επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Συνεπώς, αναφορικά με το ύψος και τον υπολογισμό του προστίμου ισχύουν και στην περίπτωση αυτή τα ανωτέρω αναφερόμενα στην παρ. 5 της παρούσας.

14.[...], 15.[...]

Ε. Προθεσμία επιβολής του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

16. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στο άρθρο 28 ΚΦΔ.

Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση

ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο».

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στις 02/04/2022, μερικός επιτόπιος έλεγχος πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ. στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας. Με το πέρας του ελέγχου, για την ολοκλήρωση των ελεγκτικών ενεργειών, επιδόθηκε στον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου η με αριθμό/2022 πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων της για τα φορολογικά έτη 2019 έως και 2022, καθώς επίσης και των ηλεκτρονικών αρχείων τύπου txt (a-txt, b-txt, c-txt, d-txt, e-txt και s-txt) που είχαν παραχθεί από τους εν χρήσει ΦΗΜ για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων της κατά τα ανωτέρω φορολογικά έτη.

Στις 16/11/2022 η προσφεύγουσα προσκόμισε, με το με αριθμό πρωτ./2022 έγγραφο υπόμνημά της, μόνο τα ηλεκτρονικά αρχεία τύπου txt του φορολογικού μηχανισμού με μητρώο, που αφορούν το φορολογικό έτος 2022, καθόσον προμηθεύτηκε τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό στις 10/03/2022. Δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία τύπου txt των λοιπών φορολογικών μηχανισμών (.....,), που χρησιμοποιούνταν έως τις 07/04/2022.

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο ηλεκτρονικά αρχεία τύπου txt που δημιουργούν οι ΦΗΜ, φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021 και επιπλέον πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου δεν είχε δηλώσει απώλεια των ΦΗΜ, της επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή πρόστιμο της περίπτωσης 1β' του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. για κάθε ένα από φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 (για τα οποία διαπιστώθηκε η διάπραξη της εν λόγω παράβασης), ποσού 36.939,23 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 101 (παρ. 3β') του ν. 4714/2020, με το οποίο έγινε προσθήκη των νέων άρθρων 54Ε και 54ΣΤ στον Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, ήτοι από 01/08/2020 και εντεύθεν και εν προκειμένω η διαπίστωση των παραβάσεων έγινε μετά την ως άνω ημερομηνία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η διάταξη του άρθρου 54Ε παρ.1β του Κ.Φ.Δ., «δεν είναι εφαρμοστέα στην προκειμένη περίπτωση, τουλάχιστον για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020», κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

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

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν για τα υπό κρίση έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, δε γίνεται δεκτός ο δεύτερος καθώς και τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης και περί παράβασης της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο ηλεκτρονικά αρχεία τύπου txt που δημιουργούν οι ΦΗΜ, φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021 και επιπλέον δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις ή τις ενστάσεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο στον έλεγχο ή κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο τέταρτος ισχυρισμός, ότι είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης βάσει των βιβλίων και στοιχείων της και συνεπώς λανθασμένα επιβλήθηκαν τα υπό κρίση πρόστιμα, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Σχετικά με τον 5^ο ισχυρισμό:

Επειδή, εν προκειμένω για τον υπολογισμό των προστίμων του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. για τα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021, ελήφθη υπόψη το 15% των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2018: 500.129,24 ευρώ,

Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2019: 222.279,41 ευρώ,

Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2020: 16.376,00 ευρώ,

Σύνολο ακαθάριστων εσόδων 738.784,65 ευρώ,

Μέσος όρος ακαθάριστων εσόδων ετών 2018, 2019, 2020: 246.261,55 ευρώ,

Πρόστιμο άρθρου 54^Ε Κ.Φ.Δ.: $15\% \times 246.261,55 = 36.939,23$ ευρώ.

Επειδή, το ύψος του προστίμου του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. ισούται με το 15% επί των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, **μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.**

Επειδή, τα τρία τελευταία (πιο πρόσφατα προς το χρόνο του ελέγχου) φορολογικά έτη, είναι τα έτη 2019, 2020 και 2021, δεδομένου ότι η παράβαση διαπιστώθηκε με το υπ' αριθμ./12-12-2022 Σ.Δ.Ε. και τον υπ' αριθμ./12-12-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, κατόπιν των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./16-11-2022 υπόμνημα της, χρόνο κατά τον οποίο έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021 ήδη από την 30η Αυγούστου 2022 και η προσφεύγουσα έχει υποβάλει τη με αριθμό/19-07-2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021.

Συνεπώς, ορθώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι για τον υπολογισμό των υπό κρίση προστίμων πρέπει να ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021, ήτοι:

Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2019: 222.279,41 ευρώ,

Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2020: 16.376,00 ευρώ,

Ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2021: 10.394,99

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων 249.050,40 ευρώ,

Μέσος όρος ακαθαρίστων εσόδων ετών 2019, 2020, 2021: 83.016,80 ευρώ,

Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ.: $15\% \times 83.016,80 = 12.452,52$ ευρώ.

Επειδή, όμως σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε του Κ.Φ.Δ., το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο 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), συνεπώς εν προκειμένω το πρόστιμο καθορίζεται στο ποσό των 30.000,00 ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Η υπ' αριθ./25-09-2023 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ.:

Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. βάσει ελέγχου	Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. βάσει απόφασης ΔΕΔ
36.939,23 €	30.000,00 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Η υπ' αριθ./25-09-2023 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ.:

Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. βάσει ελέγχου	Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. βάσει απόφασης ΔΕΔ
36.939,23 €	30.000,00 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Η υπ' αριθ./25-09-2023 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ.:

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. βάσει ελέγχου	Πρόστιμο άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. βάσει απόφασης ΔΕΔ
--	---

36.939,23 €	30.000,00 €
--------------------	--------------------

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.