



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1468

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

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

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

4. Την από **26-01-2024** και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανή προσφυγή : 1) της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, όπως νόμιμα εκπροσωπείται και 2) του, με ΑΦΜ, ατομικά, με την ιδιότητα του εκκαθαριστή της εταιρίας, κατά:

α) της υπ' αριθμ...../13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

β) της υπ' αριθμ...../13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ...../13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,
δ)της υπ'αριθμ...../13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,
ε)της υπ'αριθμ...../13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ και
στ)της υπ'αριθμ...../13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

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

Επί της από 26-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής : 1) της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και 2) του, με 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'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100.000€, επειδή διαπιστώθηκε ότι είχε ενεργό συμμετοχή, ήτοι συνήργησε, ως επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware), παρέχοντας και τεχνική υποστήριξη για το λογισμικό, στην επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, σε 6.574 περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,10,12,13,14,40 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13, 54ΣΤ και 60 του Ν.4987/2022, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 54 ΣΤ περ1αβ του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 100.000,00€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100.000€, επειδή διαπιστώθηκε ότι είχε ενεργό συμμετοχή, ήτοι συνήργησε, ως επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware), παρέχοντας και τεχνική υποστήριξη για το λογισμικό, στην επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, σε 5.365 περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,10,12,13,14,40 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13, 54ΣΤ και 60 του Ν.4987/2022, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 54 ΣΤ περ1αβ του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 100.000,00€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100.000€, επειδή διαπιστώθηκε ότι είχε ενεργό συμμετοχή, ήτοι συνήργησε, ως επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware), παρέχοντας και τεχνική υποστήριξη για το λογισμικό, στην επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία

φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, σε 6.418 περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,10,12,13,14,40 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13, 54ΣΤ και 60 του Ν.4987/2022, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1220/2012 και 1221/2012, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 54 ΣΤ περ1αβ του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 100.000,00€.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 8.623,66€, ως συνεργό στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε τρεις περιπτώσεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 76,92€ πλέον ΦΠΑ 12,09€ και στην ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 6.574 περιπτώσεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 122.563,55€ πλέον ΦΠΑ 17.235,24€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13 και 60 του Ν.4987/2022, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 60, 58^Α παρ.1 και 67 του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 50% επί της αξίας ΦΠΑ.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 7.434,94€, ως συνεργό στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 39 περιπτώσεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 1.249,74€ πλέον ΦΠΑ 185,85€ και στην ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 6.418 περιπτώσεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 102.631,27€ πλέον ΦΠΑ 14.684,04€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13 και 60 του Ν.4987/2022, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 60, 58^Α παρ.1 και 67 του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 50% επί της αξίας ΦΠΑ.

Με την υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 11.058,41€, ως συνεργό στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε μία περίπτωση λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 5,00€ πλέον ΦΠΑ 1,00€ και στην ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 5.365 περιπτώσεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 157.250,03€ πλέον ΦΠΑ 22.115,82€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13 και 60 του Ν.4987/2022, που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 60, 58^Α παρ.1 και 67 του Ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο 50% επί της αξίας ΦΠΑ.

Ο δεύτερος προσφεύγων παραδεκτά προσβάλλει τις ανωτέρω πράξεις, ατομικά και για λογαριασμό του, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Ν.4987/2022, καθώς κατονομάζεται ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο στις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 13-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4987/2022 της ΔΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./07-02-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αρχικά, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση εστίασης της, με ΑΦΜ όπου κατασχέθηκαν από τον Η/Υ της επιχείρησης, όλα τα αρχεία a,b,c,d,e

και s txt αρχεία που παρήχθησαν από την εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώουκαι υποφάκελος με ονομασία «files_C_winnew_files» με αρχεία της βάσης δεδομένων, στην οποία αποθηκεύονταν τα δεδομένα από την εφαρμογή παραγγελιοληψίας και έκδοσης αποδείξεων που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση. Από το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευής της ΕΑΦΔΣΣ προέκυψε ότι η χρησιμοποιούσε για την έκδοση αποδείξεων λογισμικό με ονομασία «Eurotameio», το οποίο προμηθεύθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση, όπως επιβεβαίωσε και η ίδια η η οποία δήλωσε εγγράφως ότι η αγορά και εγκατάσταση έγινε από τον δεύτερο προσφεύγοντα, ως εκπρόσωπο της πρώτης προσφεύγουσας και ότι κανένα άλλο άτομο, πέραν του δεύτερου προσφεύγοντος, δεν παρείχε υπηρεσίες υποστήριξης. Από την επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων προέκυψε ότι η, με τη χρήση του λογισμικού που προμηθεύθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση, επενέβαινε στη λειτουργία της ΕΑΦΔΣΣ, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 54ΣΤ Ν.4987/2022, ώστε στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01-01-2020 έως 30-09-2022, δεν εξέδωσε και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με ανακριβή αξία, συνολικής καθαρής αξίας 383.776,62€ πλέον ΦΠΑ 54.234,02€. Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι συνεργός στην εντοπισθείσα φοροδιαφυγή, καθώς κατασκεύασε το λογισμικό που πούλησε στην επιχείρηση εστίασης και παρείχε υπηρεσίες υποστήριξης. Σχετικά, συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ'αριθμ./14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς ακρόαση, δίδοντας προθεσμία είκοσι ημερών για τη διατύπωση των απόψεων σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./11-12-2023 υπόμνημα με τις απόψεις τις, που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 29-12-2023, σύμφωνα με την από 29-12-2023 έκθεση επίδοσης.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Έλλειψη αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή, χωρίς να διενεργήσει έλεγχο σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, χωρίς να προβεί σε κατάσχεση των αρχείων της και της υπό κρίση εφαρμογής παραγγελιοληψίας και χωρίς να ζητήσει τον έλεγχο και την ανάγνωση της βάσης δεδομένων από την αρμόδια αρχή, κατέληξε στο αυθαίρετο συμπέρασμα της παροχής συνδρομής στη φοροδιαφυγή της Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει πωλήσει στην επιχείρηση της την εμπορική εφαρμογή παραγγελιοληψίας και έκδοσης αποδείξεων Eurotameio, για την οποία παρέχει τεχνική συνδρομή και η οποία είναι νόμιμη και πιστοποιημένη, διαβάζοντας και σημαίνοντας τα αρχεία.

2.Παράβαση ουσιώδους τύπου. Δεν εφαρμόστηκε η με αρ. πρωτ. ΔΙΔΥΠΟΔ Ε.1019520 ΕΞ 2022/09-03-2022 εγκύκλιος της Γ.ΔΗΛΕΔ που ορίζει ότι για την τεκμηρίωση της επιβολής προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του Ν.4987/2022 απαιτείται η διαπίστωση της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ να στοιχειοθετείται από πόρισμα του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου ή από Έκθεση της αρμόδιας Επιτροπής της ΠΟΛ 1068/2015.

3.Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου. Δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της παραποίησης ή παραβίασης ή επέμβασης στη λειτουργία της ΕΑΦΔΣΣ, αλλά ενδεχομένως της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση της Ο έλεγχος δεν αντιμετώπισε ως λειτουργική ενότητα την εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ, καθώς περιόρισε τον έλεγχο σε έναν υποφάκελο που κατασχέθηκε από τον Η/Υ της επιχείρησης. Το συμπέρασμα ότι το συγκεκριμένο αρχείο περιείχε στοιχεία για τις αποδείξεις που όφειλαν να είχαν εκδοθεί δεν τεκμηριώνεται από κανένα στοιχείο της έκθεσης. Ολόκληρη η έκθεση ελέγχου βασίζεται στις εγγραφές «1038-Απόδειξη Συναλλαγών» και «1039-Απόδειξη Συναλλαγών» που αφορούν 18.357 παραστατικά, οι δε εγγραφές αυτές δεν κοινοποιήθηκαν στο σύνολο στην προσφεύγουσα, εκτός από αυτές που δεν διαβιβάστηκαν ορθά,

στερώντας το δικαίωμα ανταπόδειξης. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν χρησιμοποίησε την εφαρμογή ελέγχου των ΠΑΗΨ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, ούτε εφάρμοσε τις οδηγίες για τον επιτόπιο έλεγχο των ΕΑΦΔΣΣ που παρέχονται με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/13-06-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων. Περαιτέρω, η διάταξη του άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 αφορά επιχειρήσεις που έχουν λάβει έγκριση λογισμικού και υλισμικού για την παραγωγή ΦΗΜ ή παρέχουν τεχνική υποστήριξη για την συντήρηση ΦΗΜ και ΕΑΦΔΣΣ. Κατασκευάστρια του εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ είναι η επιχείρηση και ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός της παρέχει τεχνική υποστήριξη, όπως προκύπτει από το βιβλιάριο συντήρησης του ΦΗΜ, ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι κατασκευάστρια της εμπορικής εφαρμογής έκδοσης αποδείξεων με την ονομασία Eurotameio.

4. Δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020.

5. Παραβίαση της αρχής «ne bis in idem», λόγω της παράλληλης επιβολής προστίμων του άρθρου 54 ΣΤ Ν.4987/2022 και της κύρωσης της αναστολής λειτουργίας εγκατάστασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^Α Ν.2523/1997.

6. Παραβίαση αρχής αναλογικότητας, παραβίαση του δικαιώματος στην περιουσία.

Ως προς τους τέσσερις πρώτους ισχυρισμούς των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 : «2.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4987/2022: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...."»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022. : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής,ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 :«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.....»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται :**«Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ).** 2.1.1. Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαλίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων – Δελτίων και λοιπών εκδιδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronic journal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων.....**2.12. Φορολογικός μικροκώδικας** Φορολογικός μικροκώδικας είναι το λογισμικό που διαχειρίζεται και ελέγχει όλα τα φορολογικά δεδομένα και όλες τις λειτουργίες των ασφαλισμένων με απαραβίαστο τρόπο τμημάτων και μονάδων ελέγχου, διασφαλίζει δε κατά τρόπο απαραβίαστο και ανεπηρέαστο την ενταμίευση των δεδομένων στην φορολογική μνήμη.

2.13. Λογισμικό εφαρμογών

2.13.1. Το λογισμικό εφαρμογών υποστηρίζει όλες τις λοιπές λειτουργίες εκτός του φορολογικού μικροκώδικα (λογιστικές, εμπορικές, βοηθητικές κ.λ.π. εφαρμογές).

2.13.2. Περίπτωση διαμόρφωσης περιεχομένου αποδείξεων εσόδου από λογισμικό εφαρμογών εκτός ΦΗΜ.

2.13.2.1. Σε όλες τις περιπτώσεις που η διαμόρφωση του περιεχομένου των Αποδείξεων Εσόδου γίνεται από λογισμικό εφαρμογών, το οποίο ευρίσκεται εκτός ΦΗΜ, σε άλλο διασυνδεδεμένο σύστημα, απαιτείται η έγγραφη δεσμευτική διαβεβαίωση του κατέχοντος την άδεια προς την Επιτροπή, περί του ελέγχου και της πιστοποίησης της ορθής λειτουργίας του εν λόγω λογισμικού εφαρμογών του διασυνδεδεμένου συστήματος, ότι το λογισμικό αυτό εκδόσεως αποδείξεων εσόδου, λειτουργεί απολύτως σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. και των αρμοδίων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και δεν παραβιάζει με κανέναν τρόπο τα δημοσιονομικά δεδομένα του ΦΗΜ.....

2.13.2.5. Δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η λειτουργία – συνεργασία του ΦΗΜ, με διασυνδεδεμένο σύστημα το οποίο έχει μη πιστοποιημένο λογισμικό εφαρμογών για την έκδοση Αποδείξεων Εσόδου.

2.13.2.6. Ο κάτοχος της άδειας τέτοιου ΦΗΜ και το δίκτυο των εξουσιοδοτημένων αντιπροσώπων του, σε οποιαδήποτε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης των ανωτέρω, είναι υποχρεωμένοι στην άμεση γνωστοποίηση του γεγονότος αυτού στην Επιτροπή και στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου - χρήστη του ΦΗΜ.....**2.20.5. Βιβλιάριο συντήρησης – επισκευών.....**

2.20.5.3.6. Σε ειδικό τμήμα ικανού αριθμού σελίδων, που υπάρχει για τον σκοπό αυτό στο τελευταίο μέρος της πρώτης ενότητας του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, για τους ΦΗΜ

οι οποίοι εκδίδουν δελτία αποδείξεων εσόδου το περιεχόμενο των οποίων διαμορφώνεται από πιστοποιημένο λογισμικό εφαρμογών (σύμφωνα με την παράγραφο 2.13.2 του Κεφαλαίου αυτού) που ευρίσκεται εκτός ΦΗΜ, σε άλλο διασυνδεδεμένο σύστημα, αναγράφονται τα εξής :

Τα πλήρη στοιχεία του κατασκευαστή του λογισμικού εφαρμογών.

Η ακριβής ονομασία διάθεσης και ο τρέχων αριθμός έκδοσης (version) του λογισμικού αυτού.

Η διαβεβαίωση του κατέχοντος την άδεια καταλληλότητας, ότι το λογισμικό έκδοσης αποδείξεων εσόδου μέσω του ΦΗΜ έχει ελεγχθεί, είναι πιστοποιημένο και εκδίδει τις αποδείξεις εσόδου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Η επισήμανση ότι δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η λειτουργία – συνεργασία του ΦΗΜ, με διασυνδεδεμένο σύστημα το οποίο έχει άλλο μη πιστοποιημένο λογισμικό εφαρμογών για την έκδοση αποδείξεων εσόδου..

2.26. Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ. 2.26.1 Απόδειξη Εσόδου 2.26.1.1. Η μόνη έγκυρη απόδειξη που εκδίδεται για τον πελάτη είναι εκείνη η νόμιμη απόδειξη της οποίας τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ.....

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.....

5.11. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των αποθηκευμένων στοιχείων.

5.11.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα ελεγκτικά όργανα....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους..... 1.2. Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και

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

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

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών..... 1.2.3. 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, δηλ. έναν κωδικό - μια αλληλουχία χαρακτήρων που αποτελεί μοναδικό ηλεκτρονικό αποτύπωμα (σύνοψη) των δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου. Ο κωδικός – αλληλουχία αυτών των χαρακτήρων (σύνοψη – υπογραφή) ονομάζεται σύντομα ΠΑΗΨΣ και ορίζεται στην παρ. 2.3 του παρόντος κεφαλαίου.

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

Άρθρο 3. Λογισμικό.

3.1. Λογισμικό εκδότη στοιχείων - Γενικά

3.1.1. Το λογισμικό του διασυνδεδεμένου Η/Υ, του εκδότη φορολογικών στοιχείων, εκτός της διαχείρισης και επεξεργασίας των δημοσιονομικών δεδομένων και εκτύπωσης των φορολογικών στοιχείων, έχει επιπλέον δυνατότητες υποστήριξης και συνεργασίας με την διασυνδεδεμένη ΕΑΦΔΣΣ:

αποθήκευσης των απαιτούμενων δεδομένων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των αντίστοιχων ΠΑΗΨ σε αρχεία ηλεκτρονικής μορφής.

αποστολής των προς εκτύπωση φορολογικών στοιχείων για υπογραφή προς την ΕΑΦΔΣΣ

λήψης από την ΕΑΦΔΣΣ του Αρ. μητρώου της, της ημερομηνίας και ώρας σήμανσης του στοιχείου και δημιουργίας της ΠΑΗΨ, καθώς και του ημερήσιου και γενικού α/α έκδοσης στοιχείου.

λήψης της παραχθείσας ΠΑΗΨ από την ΕΑΦΔΣΣ

σήμανσης των εκτυπούμενων δελτίων των στοιχείων αυτών, με την αναγραφή - αποτύπωση Συμβολοσειράς Σήμανσης (που περιλαμβάνει την ΠΑΗΨ) στα δελτία αυτά και την τελική εκτύπωση - έκδοσή τους.

επανατροφοδοτήσεως της ΕΑΦΔΣΣ με τα δεδομένα δημιουργίας ΠΑΗΨ, μετά από ακραία περίπτωση εμφάνισης βλάβης της μνήμης εργασίας (CMOS Error) της ΕΑΦΔΣΣ.

λήψης των στοιχείων της γενικής ημερήσιας παραχθείσας ΠΑΗΨ από την ΕΑΦΔΣΣ και αποθήκευσής της σε ηλεκτρονικό αρχείο.

ανίχνευσης κάθε περίπτωσης αποσύνδεσης της ΕΑΦΔΣΣ, στις περιπτώσεις αποστολής ή λήψης δεδομένων προς και από αυτήν.

.....

3.2. Περιπτώσεις Λογισμικού Υποστήριξης

Για την λειτουργία - συνεργασία της ΕΑΦΔΣΣ με ήδη εγκατεστημένο λογισμικό εφαρμογών έκδοσης στοιχείων Η/Υ διακρίνονται δύο περιπτώσεις:

3.2.1. Περίπτωση Α : Ειδικό Λογισμικό Υποστήριξης

3.2.1.1. Ο κάτοχος άδειας καταλληλότητας ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δικό του ειδικό λογισμικό υποστήριξης και συνεργασίας (driver), το οποίο λειτουργεί σε επίπεδο λειτουργικού συστήματος Η/Υ και αναλαμβάνει όλη την διαχείριση και συνεργασία μεταξύ του λογισμικού εφαρμογών έκδοσης - εκτύπωσης στοιχείων και της ΕΑΦΔΣΣ.....3.2.1.5. Σε κάθε περίπτωση, το ειδικό αυτό λογισμικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ΕΑΦΔΣΣ και της έγκρισής της.

3.2.2. Περίπτωση Β: Ήδη εγκατεστημένο λογισμικό εφαρμογών έκδοσης στοιχείων με κατάλληλη τροποποίηση.

3.2.2.1. Το ήδη εγκατεστημένο λογισμικό εφαρμογών έκδοσης στοιχείων Η/Υ, με κατάλληλη τροποποίηση, αναλαμβάνει όλη την διαχείριση και συνεργασία μεταξύ αυτού και της ΕΑΦΔΣΣ.

3.2.2.1.1. Στην περίπτωση αυτή το λογισμικό εφαρμογών προκειμένου να υλοποιήσει το κατάλληλο αρχείο των φορολογικών δεδομένων (Πίνακας Β) για την αποστολή / διαβίβαση αυτών ηλεκτρονικά και αυτόματα απ' ευθείας σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών, πρέπει υποχρεωτικά η ΕΑΦΔΣΣ να διαθέτει Ειδικό λογισμικό υποστήριξης (Module) το οποίο περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες και δυνατότητες της περίπτωσης Α (παράγραφος 3.2.1. του παρόντος κεφαλαίου) επιπλέον αυτών της περίπτωσης Β (παραγράφων 3.2.2. του παρόντος κεφαλαίου) και σε κάθε περίπτωση, το ειδικό αυτό λογισμικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ΕΑΦΔΣΣ και της έγκρισής της.....3.2.2.1.7. Δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η λειτουργία

- συνεργασία της ΕΑΦΔΣΣ, με διασυνδεδεμένο υπολογιστικό σύστημα, το οποίο δεν διαθέτει πιστοποιημένο λογισμικό εφαρμογών για την έκδοση - σήμανση στοιχείων.

3.2.2.1.8. Ο κάτοχος της άδειας καταλληλότητας ΕΑΦΔΣΣ και το δίκτυο των εξουσιοδοτημένων τεχνικών αντιπροσώπων του, σε οποιαδήποτε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης των

ανωτέρω, είναι υποχρεωμένοι στην άμεση γνωστοποίηση του γεγονότος αυτού στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου του ΕΑΦΔΣΣ και στην Επιτροπή...»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ του Ν.4987/2022 : «1. α) Για παραβάσεις **παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ., κατά οποιονδήποτε τρόπο**, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής : αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος χρήστης του Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης, 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....»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2180/17-09-2021 δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα : «.....Β. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ. 1, περ.αβ':

4. Σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ παρ. 1 περ. αβ' ΚΦΔ, όταν ο υπαίτιος της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία Φ.Η.Μ. είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή **οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία 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....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2051/2023, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ Ν. 4987/2022 αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων α) σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), β) σε περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ που λειτουργεί με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές : "Σε συνέχεια της υπ' αριθ. Ε.2180/2021 εγκυκλίου, αναφορικά με ζητήματα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

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 οποιονδήποτε τρόπο συνιστά η κάθε παρεμβολή ή παρέμβαση στην λειτουργία του που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιονδήποτε τρόπο συνιστά, επίσης, και η κάθε είδους παράκαμψη αυτού. Ειδικότερα, τα παραπάνω σχετίζονται με τη λειτουργία του ΦΗΜ ως ενιαίου λειτουργικού συνόλου που διασφαλίζει την ακεραιότητα του περιεχομένου του παραστατικού, από τη στιγμή της έκδοσής του έως και την λήξη της περιόδου φύλαξής του. Δεδομένης της πληθώρας των σχετικών περιπτώσεων αναφέρουμε ενδεικτικά ορισμένες: γα) Η διαπίστωση χρήσης είτε παράνομου λογισμικού είτε λοιπών άλλων μέσων με αποτέλεσμα την εκ των υστέρων διαγραφή των

προαναφερόμενων αρχείων που παράγει ο ΦΗΜ και τα οποία είναι αποθηκευμένα είτε στην εσωτερική μνήμη στην περίπτωση χρήσης ΦΤΜ και ΑΔΗΜΕ είτε σε αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή στην περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ., συνιστά επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

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

i. Σε περίπτωση που εκδοθεί παραστατικό και τυπωθεί από την εκτυπωτική συσκευή χωρίς να έχει προηγηθεί η αποστολή του παραστατικού (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ για σήμανση, το παραστατικό δεν λαμβάνει σήμανση, δηλαδή η ΕΑΦΔΣΣ παρακάμπτεται. Κατά συνέπεια, η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt θεωρείται ως έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη της ΕΑΦΔΣΣ και δεδομένου ότι η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο του ΦΗΜ η ως άνω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

ii. Σε περίπτωση αποστολής στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver) πανομοιότυπων παραστατικών με διαφορετικές ωστόσο αξίες (ήτοι, ένα από τα δύο παραστατικά φέρει απομειωμένες αξίες ή απομειωμένα πωληθέντα είδη) και εκ των οποίων μόνο το ένα (μειωμένης αξίας) φέρει τις προϋποθέσεις ανίχνευσης της συμβολοσειράς με αποτέλεσμα να δημιουργείται μεν Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (ΠΑΗΨ), 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 στη λειτουργία του ΦΗΜ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2015, με την οποία ορίστηκαν οι διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ., οι υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων – χρηστών Φ.Η.Μ. : «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.

2.1 Προ της διάθεσης στην αγορά και της θέσης του σε λειτουργία, κάθε τύπος Φ.Η.Μ. λαμβάνει άδεια καταλληλότητας, η οποία εκδίδεται από το αρμόδιο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών της Δ/νσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γ.Γ.Δ.Ε , κατόπιν σχετικής απόφασης της ανωτέρω Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας Φ.Η.Μ. (Επιτροπή).

2.3 Άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ. μπορεί να λάβει κάθε επιχείρηση που έχει σαν αντικείμενο δραστηριότητας την εισαγωγή, κατασκευή ή εμπορία Φ.Η.Μ., και έχει έδρα ή δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα (υποκατάστημα, γραφείο κ.λπ. ή εναλλακτικά ως ορίζεται στο άρθρο 6 του Ν. 4172/2013), εφόσον υποβάλλει σχετικό αίτημα στο Υπουργείο Οικονομικών.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν.4174/2013 : «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2176/08-09-2021, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 ως προς τη συνέργεια :

«.....Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. **Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.**

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και **κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης.**

Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. **Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού.....**Κατόπιν των ανωτέρω, στον υπαίτιο της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ, εφόσον είναι επιχείρηση τεχνικής υποστήριξης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε παράβαση της περ. ι' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ που διαπιστώθηκε έως και 31.07.2020 και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ για κάθε παράβαση του άρθρου 54ΣΤ που διαπιστώθηκε από 01.08.2020 και εντεύθεν, ενώ στους υπαίτιους της ίδιας ως άνω παράβασης κατόχους- χρήστες (2 ελεγχόμενες επιχειρήσεις), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για κάθε παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ι' ΚΦΔ που διαπιστώθηκε έως και 31.07.2020 και πρόστιμο ίσο με το πρόστιμο που προβλέπεται κατά περίπτωση στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ για κάθε παράβαση του άρθρου 54ΣΤ που διαπιστώθηκε από 01.08.2020 και εντεύθεν.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση και εφόσον στοιχειοθετείται η συνέργεια του τρίτου προσώπου που παρέχει την τεχνική υποστήριξη στην απομείωση των εσόδων των επιχειρήσεων που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής τους υποχρέωσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του

άρθρου 60 ΚΦΔ κατά το μέρος των προστίμων των άρθρων 58 και 58Α ΚΦΔ που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις.

Ανακεφαλαιώνοντας, σε βάρος του ανωτέρω τρίτου προσώπου επιβάλλονται τα κάτωθι:

(α) Πρόστιμο βάσει του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ζ ως ίσχυε έως και 31.07.2020 ή πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1α περ. αβ ΚΦΔ, όπως εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 01.08.2020 και εντεύθεν ως υπαιτίου της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία ΦΗΜ και

(β) Πρόστιμο του άρθρου 60 ΚΦΔ (ως συνεργού) ίσου ύψους με το πρόστιμο των άρθρων 58 ή/και 58Α ΚΦΔ που τυχόν επιβλήθηκαν στις επιχειρήσεις και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα η διαφορά φόρου οφείλεται στην απομείωση εσόδων που προκύπτει από την παραποίηση ή επέμβαση καθ' οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ.»

Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 60 ΚΦΔ είναι η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.3 περ.γ' του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) : «Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα κατασκεύασε και πώλησε στην, με ΑΦΜ που τηρεί επιχείρηση εστίασης, το λογισμικό έκδοσης αποδείξεων με ονομασία “Eurotameio”, για το οποίο παρείχε και τεχνική υποστήριξη, όπως προκύπτει τόσο από το βιβλιário συντήρησης και επισκευής του με αρ. μητρώουΦΗΜ, όσο και από την με αρ. πρ...../02-11-2023 δήλωση της, αλλά το αποδέχονται και οι προσφεύγοντες. Ο ισχυρισμός ότι κατασκευάστρια της ΕΑΦΔΣΣ της επιχείρησης εστίασης είναι διαφορετική εταιρία προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς το άρθρο 54 ΣΤ Ν. 4987/2022 ρητά κατονομάζει οποιοδήποτε πρόσωπο μεταπωλεί λογισμικό ως υποκείμενο επιβολής της κύρωσης, εφόσον είναι υπαίτιο για την παρέμβαση στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού, ο δε φορολογικός μηχανισμός (ΕΑΦΔΣΣ, λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων, εκτυπωτική συσκευή) αντιμετωπίζεται από τον νομοθέτη ως ενιαίο σύνολο, με σκοπό την ορθή και σύννομη έκδοση αποδείξεων. Εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναλυτικά αποτυπώνονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στην επιχείρηση της εστίασης της, για το χρονικό διάστημα από 01-03-2020 έως 30-09-2022, που κατέδειξαν τη χρήση του λογισμικού για την επέμβαση στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού, με σκοπό τη μη έκδοση και την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, από τη διασταύρωση των αρχείων txt του φορολογικού μηχανισμού με τα αρχεία της βάσης δεδομένων της εμπορικής εφαρμογής παραγγελιοληψίας και έκδοσης αποδείξεων, προέκυψε ότι με τη χρήση του συγκεκριμένου λογισμικού έκδοσης αποδείξεων, δημιουργούνταν ανά περίπτωση παραστατικού λιανικής πώλησης αγαθών, a.txt αρχείο με μόνο την πρώτη γραμμή που αντιστοιχούσε σε ένα είδος από το σύνολο των πωληθέντων ειδών, το οποίο αποστέλλόταν στην ΕΑΦΔΣΣ προς σήμανση με μειωμένη αξία σε σχέση με την πραγματική που πλήρωνε ο πελάτης, ενώ την ίδια στιγμή η ΠΑΗΨ που δημιουργούνταν από την ΕΑΦΔΣΣ, αποστέλλόταν στο λογισμικό έκδοσης αποδείξεων για τη σήμανση του παραστατικού που θα εκτυπωνόταν, ώστε ο πελάτης να λάβει την απόδειξη με πραγματική αξία και με σήμανση, με σκοπό να μην δημιουργηθούν υποψίες για τη μη έκδοση αποδείξεων. Ωστόσο, η απόδειξη που λάμβανε ο πελάτης δεν ήταν αυτή που είχε σημειωθεί από την ΕΑΦΔΣΣ, ώστε μετά από τον έλεγχο μίας απόδειξης, όταν τέθηκε σε λειτουργία η εφαρμογή της ΑΑΔΕ «Appodeixi», προέκυψε η αναντιστοιχία μεταξύ απόδειξης που έλαβε ο πελάτης και παραστατικού που διαβιβάστηκε, ενώ μετά από την επεξεργασία των αρχείων της επιχείρησης

εστίασης για το ανωτέρω χρονικό διάστημα προέκυψε η εκτεταμένη χρήση αυτής της μεθόδου. Συγκεκριμένα, εντοπίστηκαν 123.075 εγγραφές στη βάση δεδομένων της εφαρμογής έκδοσης αποδείξεων που αφορούσαν γραμμές για κάθε είδος που πωλούνταν σε 18.357 παραστατικά αποδείξεων, για έκαστο των οποίων όλες οι εγγραφές είχαν κωδικό «1039-Απόδειξη Συναλλαγών», εκτός της τελευταίας εγγραφής για κάθε παραστατικό που είχε κωδικό «1038-Απόδειξη Συναλλαγών» και επαναλάμβανε την αξία της πρώτης εγγραφής. Ύστερα από διασταύρωση με τα αρχεία txt διαπιστώθηκε ότι για σήμανση αποστέλλονταν μόνο οι εγγραφές με κωδικό «1038-Απόδειξη Συναλλαγών» που αντιστοιχούσαν σε ένα είδος και άρα με μειωμένη αξία, ενώ οι εγγραφές με κωδικό «1039-Απόδειξη Συναλλαγών» δεν αποστέλλονταν για σήμανση, για το διάστημα δε από τον Ιούλιο του 2020 έως τον Νοέμβριο του έτους 2021 και αυτή η μία εγγραφή αποστέλλονταν για σήμανση με μειωμένη αξία κατά 30 %. Η όλη μεθοδολογία βασιζόταν αποκλειστικά στις δυνατότητες που παρείχε το λογισμικό έκδοσης αποδείξεων, καθώς, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, είναι τύπου Β, που συνεπάγεται ότι μέσω αυτού δίδονται οι εντολές σχετικά με το αρχείο που θα σημειωθεί και θα εκτυπωθεί, ελέγχοντας με αυτόν τον τρόπο το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ. Επιπλέον, σε όλες τις εγγραφές υπάρχει χρονική ένδειξη που αποδεικνύει τον διαχωρισμό των εγγραφών και την απομείωση της αξίας στο ίδιο δευτερόλεπτο, ώστε αποκλείεται η δημιουργία των εγγραφών χειροκίνητα. Από τον έλεγχο των εγγραφών στη βάση δεδομένων και από το γεγονός ότι η ΠΑΗΨΣ αποτυπωνόταν στην απόδειξη που λάμβανε ο πελάτης προέκυψε ότι ο τρόπος έκδοσης αποδείξεων στηριζόταν αποκλειστικά στις δυνατότητες του λογισμικού και όχι σε χειροκίνητη παρέμβαση.

Επειδή, στην έννοια της «καθ' οιονδήποτε τρόπο επέμβασης στην λειτουργία των ΦΗΜ» περιλαμβάνονται ενέργειες που επηρεάζουν τη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού ως συνόλου και η επικοινωνία και η αλληλεπίδραση του λογισμικού της ΕΑΦΔΣΣ με την εφαρμογή έκδοσης αποδείξεων συνιστά σε κάθε περίπτωση αναπόσπαστο τμήμα της εύρυθμης λειτουργίας της εν συνόλου διαδικασίας έκδοσης στοιχείων με χρήση ΦΗΜ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατασκεύασε και πώλησε λογισμικό στην επιχείρηση εστίασης, για το οποίο παρείχε και τεχνική υποστήριξη, που παρεμβάινει στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού και διασπά την ενότητα αυτού, διακόπτοντας την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού με τον τρόπο που περιγράφηκε ανωτέρω, ήτοι τη δημιουργία δύο παραστατικών, από τα οποία το ένα αποθηκεύεται με μειωμένη αξία και το άλλο εκτυπώνεται με την πραγματική αξία και με σήμανση για να παραδοθεί στον πελάτη, προς αποφυγή οποιουδήποτε ελέγχου. Επιπλέον, η παράβαση διαπιστώθηκε μετά τις 31-07-2020, ώστε ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 54 ΣΤ Ν. 4987/2022, ήτοι πρόστιμο ύψους 100.000,00€ ανά ελεγχόμενο έτος και συγκεκριμένα για τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022.

Επειδή, η διενέργεια τεχνικής πραγματογνωμοσύνης από το Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο, όπως επικαλούνται οι προσφεύγοντες, θα ήταν ενδεχομένως χρήσιμη σε περιπτώσεις παραβίασης ή παραποίησης του φορολογικού μηχανισμού που απαιτούν εξειδικευμένη τεχνική γνώση, ενώ, στην εξεταζόμενη υπόθεση, η παράβαση στοιχειοθετείται στην παρέμβαση στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού που αποδείχτηκε κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων στα αρχεία της ίδιας της επιχείρησης εστίασης. Συγκεκριμένα, η οικεία έκθεση ελέγχου περιέχει αναλυτικά όλες τις επαληθεύσεις σχετικά με τον έλεγχο των κατασχεμένων αρχείων της επιχείρησης εστίασης που ανέδειξαν τον τρόπο λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού με τη χρήση του

συγκεκριμένου λογισμικού έκδοσης αποδείξεων, καθιστώντας περιττή την εξέταση από το Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης, ενώ η απουσία αυτής, σε καμία περίπτωση, δεν αναιρεί τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αντίστοιχα, η ΠΟΛ 1068/2015 που επικαλούνται οι προσφεύγοντες ορίζει τη διαδικασία για τη χορήγηση και την ανάκληση αδειών καταλληλότητας χρήσης ΦΗΜ και κατά συνέπεια η υποχρέωση αναφοράς παραβάσεων ΦΗΜ στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών της Δ/νσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γ.Γ.Δ.Ε, ως το αρμόδιο τμήμα για την έκδοση των αδειών καταλληλότητας κατόπιν σχετικής απόφασης της Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας, αφορά τη διαδικασία χορήγησης και ανάκλησης αδειών και δεν συνιστά όρο ή προϋπόθεση για τη θεμελίωση της παράβασης, ώστε η απουσία της να αναιρεί την διαπίστωση αυτής, όπως τεκμηριώνεται, εν προκειμένω, από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων και τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου.

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος δεν προχώρησε αυθαίρετα σε αποκωδικοποίηση των εγγραφών, αλλά διασταύρωσε πάνω από 45.000 παραστατικά και πάνω από 200.000 εγγραφές της βάσης δεδομένων με τα περιεχόμενα των a.txt αρχείων, που αποτελούν τα πρωτότυπα εκδοθέντα παραστατικά της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος διασταύρωσε 84.311 εγγραφές που αφορούν 26.576 παραστατικά (Αποδείξεις Συναλλαγών) στις οποίες όλες οι εγγραφές σε όλα τα είδη είχαν κωδικό εγγραφής «1038 Απόδειξη Συναλλαγών» με συνολική αξία 398.953,55€. Οι εγγραφές αυτές διασταυρώθηκαν με τα δεδομένα των a.txt αρχείων και δεν διαπιστώθηκε η παραμικρή απόκλιση, τόσο στην περιγραφή του είδους, όσο και στην ποσότητα και στην αξία του κάθε είδους, τα οποία επαληθεύτηκαν σε ποσοστό 100%. Επιπλέον, στα επίμαχα 18.357 παραστατικά, επαληθεύτηκαν απόλυτα στο πρώτο είδος του παραστατικού η περιγραφή του είδους, η ποσότητα, καθώς και η αξία του είδους (με εξαίρεση την περίοδο από τον Ιούλιο του 2020 έως τον Νοέμβριο του 2021 όπου επαληθεύονταν η περιγραφή, και η ποσότητα, ενώ η αξία του πρώτου είδους υπολείπονταν πάντα κατά ακριβώς 30%, και ως εκ τούτου και αυτές οι εγγραφές θεωρούνται απολύτως επαληθευμένες). Ως εκ τούτου, η μεθοδολογία εξαγωγής των δεδομένων από την βάση δεδομένων δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση, δεδομένου ότι επαληθεύτηκε από τα αρχεία της ίδιας της επιχείρησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος δεν ακολούθησε τις οδηγίες ελέγχου που αφορούν συσχέτιση των αρχείων a.txt με τα e.txt απορρίπτεται ως αβάσιμος, αλλά και ως καταχρηστικά προβαλλόμενος, καθώς η πρακτική που ακολούθησε η επιχείρηση εστίασης είχε σκοπό τη συμφωνία των εν λόγω αρχείων με απώτερο σκοπό τη μη δημιουργία υποψίας για την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Επειδή, περαιτέρω, η χρήση του λογισμικού είχε ως αποτέλεσμα τη μη έκδοση και την ανακριβή φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση εστίασης, για τις οποίες εκδόθηκαν, στις 14-11-2023, πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α Ν.4987/2022 και πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022. Κατά των εν λόγω πράξεων, η άσκησε την με ημερομηνία κατάθεσης 14-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ'αριθμ. /12-04-2024 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι η υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις, για τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α Ν. 4987/2022: Φορολογικό έτος 2020: 1. Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 39 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.249,74€ πλέον ΦΠΑ 185,85€ και 2. Εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με

ανακριβή αξία σε 6.418 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 102.631,27€ πλέον ΦΠΑ 14.684,04€.

Φορολογικό έτος 2021: 1.Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε 3 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 76,92€ πλέον ΦΠΑ 12,09€ και 2. Εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με ανακριβή αξία σε 6.574 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 122.563,65€ πλέον ΦΠΑ 17.235,24€.

Φορολογικό έτος 2022: 1.Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε μία περίπτωση καθαρής αξίας 5,00€ πλέον ΦΠΑ 1,00€ και 2. Εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με ανακριβή αξία σε 5.365 περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 157.250,03€ πλέον ΦΠΑ 22.115,82€.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία, με την πώληση του λογισμικού και την παροχή τεχνικής υποστήριξης, παρείχε συνδρομή στην επιχείρηση εστίασης, στην τέλεση των φορολογικών παραβάσεων μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς μόνο με τη χρήση του συγκεκριμένου λογισμικού κατέστη δυνατή η εφαρμογή της ανωτέρω περιγραφόμενης μεθοδολογίας που δημιουργεί παραστατικά με μειωμένη αξία, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμα του άρθρου 58 Α Ν. 4987/2022 ισόποσα με τα επιβληθέντα στην επιχείρηση εστίασης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 60 του Ν.4987/2022.

Επειδή, στο υπ'αριθμ./14-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναλυτικά αποτυπώνονται όλες οι επαληθεύσεις που διαμόρφωσαν την κρίση του ελέγχου για τον καταλογισμό των παραβάσεων στην προσφεύγουσα εταιρία, δίδοντας το δικαίωμα προς ανταπόδειξη. Αντίθετα, ο ισχυρισμός ότι δεν περιλαμβάνονται οι εγγραφές για τις οποίες δεν προέκυψε παράβαση προβάλλεται καταχρηστικά, ενώ δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου αίτημα χορήγησης στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης και άρνηση χορήγησης αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ επί της οποίας ερείδονται, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες, ενώ οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το αξίωμα «ne bis in idem», κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή να καταδικαστεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μία παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με τον νόμο (άρθρο 4 του 7ου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ), που κυρώθηκε από την Ελλάδα με τον Ν. 1705/1987. Κατά τα παγίως γενόμενα δεκτά από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, η αρχή «ne bis in idem», έχει εφαρμογή όχι μόνον επί ποινικών κυρώσεων, αλλά και σε περιπτώσεις που από τη σχετική νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή σοβαρών διοικητικών κυρώσεων, όπως είναι τα πρόστιμα μεγάλου ύψους (για τα κριτήρια χαρακτηρισμού μιας υποθέσεως ως ποινικής κατά την Ε.Σ.Δ.Α.). Σύμφωνα δε με την ανωτέρω διάταξη, δεν είναι επιτρεπτή, ως αντικείμενη στην αρχή «non bis in idem», η επιβολή περισσότερων διοικητικών κυρώσεων από διαφορετικές διοικητικές αρχές για την αυτή παράβαση. Σε περίπτωση, επομένως, που η αυτή παράβαση, υπό την έννοια που εκτίθεται ανωτέρω, είναι δυνατόν να κολασθεί κατ' επίκληση περισσότερων νομικών βάσεων, εάν μία από τις κατ' αρχήν αρμόδιες αρχές επιληφθεί της υποθέσεως και εκδώσει πράξη επιβολής κυρώσεως, η οποία οριστικοποιείται, είτε λόγω μη ασκήσεως κατ' αυτής ενδίκου

βοηθήματος, είτε λόγω απορρίψεως του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος, δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή κυρώσεως για την ίδια παράβαση και από άλλη διοικητική αρχή, τυχόν δε εκδοθείσα πράξη επιβολής κυρώσεως και από την αρχή αυτή είναι ακυρωτέα για παράβαση της αρχής «non bis in idem».

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι η παράλληλη επιβολή των προστίμων του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022 και της κύρωσης της αναστολής λειτουργίας εγκατάστασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α ν. 2523/1997 που αποτελούν αμφότερες σοβαρές και ενέχουσες απαξιωτικό χαρακτήρα διοικητικές κυρώσεις αντίκειται στην αρχή non bis in idem. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει παραβίαση της αρχής «non bis in idem», αφενός γιατί δεν διαπιστώθηκε επιβολή του ίδιου προστίμου από άλλη διοικητική αρχή για την ίδια παράβαση, ώστε οι προσβαλλόμενες πράξεις να είναι ακυρωτέες, και αφετέρου τα επιβαλλόμενα πρόστιμα και η αναστολή λειτουργίας της εγκατάστασης προβλέπονται από διαφορετικές διατάξεις νόμου.

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

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

Επειδή, η αρχή της νομιμότητας επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας λόγος ως προς τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης του δεύτερου προσφεύγοντος.

Επειδή, η επιβολή προστίμου στον συνεργό προβλέπεται από το άρθρο 60 του Ν.4987/2022, ως εκ τούτου, πρέπει να τροποποιηθεί η αιτιολογία των υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν. 4987/2022, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 26-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής : 1) της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και 2) του, με ΑΦΜ,

την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

β)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ

και την **τροποποίηση**, ως προς την αιτιολογία:

α)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

β)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

γ)της υπ'αριθμ./13-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ...../13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
---	---------------	----------------

φορολογικού έτους 2021		
Οφειλόμενο πρόστιμο :	100.000,00€	100.000,00€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	100.000,00€	100.000,00€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54ΣΤ Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	100.000,00€	100.000,00€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	8.623,66€	8.623,66€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	7.434,94€	7.434,94€

Υπ' αριθμ./13-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	11.058,41€	11.058,41€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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