



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 25-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2463

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

- 2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης, με έδρα στη επί της οδού, κατά: 1)

της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54^Η του Ν.4987/2022) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54^Η του Ν.4987/2022) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023 και 3) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54^Η του Ν.4987/2022) για την περίοδο 01/01/2024 – 10/04/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54^Η του Ν.4987/2022) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **6.734,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη διαβίβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send” των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, σε συνολικά 18.959 περιπτώσεις, για τις ημερομηνίες από 31/10/2022 έως 31/12/2022, συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 13.468,00 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15^Α του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 15^Α και 54^Η του Ν.4987/2022).

Αναλυτικότερα ο προσδιορισμός του προστίμου παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Ποσό προστίμου σε ΕΥΡΩ

A/A	ΚΩΔ	Περιγραφή παράβασης	Συνολική αξία ΦΠΑ	Συντελεστής 50% στην	Πρόστιμο άρθ. 58	Τελικό ποσό προστίμου άρθ.
-----	-----	---------------------	-------------------	----------------------	------------------	----------------------------

				αξία Φ.Π.Α.	N.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54 ^Η του N.4987/2022 / Ελάχιστο	58 του N.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54 ^Η του N.4987/2022
1	560	Μη διαβίβαση στην ηλεκτρονική εφαρμογή της ΑΑΔΕ “e-send” από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. σε 18.959 περιπτώσεις	13.468,00 ΕΥΡΩ	6.734,00 ΕΥΡΩ	250,00 ΕΥΡΩ	6.734,00 ΕΥΡΩ

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54^Η του Ν.4987/2022) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **29.927,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη διαβίβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send” των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, σε συνολικά **85.013** περιπτώσεις, για τις ημερομηνίες από 01/01/2023 έως 31/12/2023, συνολικής αξίας **Φ.Π.Α. 59.854,00 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15^Α του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 15^Α και 54^Η του Ν.4987/2022).

Αναλυτικότερα ο προσδιορισμός του προστίμου παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Ποσό προστίμου σε ΕΥΡΩ

A/A	ΚΩΔ	Περιγραφή παράβασης	Συνολική αξία ΦΠΑ	Συντελεστής 50% στην αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο άρθ. 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54 ^Η του Ν.4987/2022/ Ελάχιστο	Τελικό ποσό προστίμου άρθ. 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54 ^Η του Ν.4987/2022
1	560	Μη διαβίβαση στην ηλεκτρονική εφαρμογή της ΑΑΔΕ “e-send” από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. σε 85.013 περιπτώσεις	59.854,00 ΕΥΡΩ	29.927,00 ΕΥΡΩ	250,00 ΕΥΡΩ	29.927,00 ΕΥΡΩ

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54^Η του Ν.4987/2022) για την περίοδο 01/01/2024 – 10/04/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **9.320,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη διαβίβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send”

των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, σε συνολικά **26.359** περιπτώσεις, για τις ημερομηνίες από 01/01/2024 έως 10/04/2024, συνολικής αξίας **Φ.Π.Α. 18.640,00 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15^Α του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 15^Α και 54^Η του Ν.4987/2022).

Αναλυτικότερα ο προσδιορισμός του προστίμου παρουσιάζεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Ποσό προστίμου σε ΕΥΡΩ

A/A	ΚΩΔ	Περιγραφή παράβασης	Συνολική αξία ΦΠΑ	Συντελεστής 50% στην αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο άρθ. 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54 ^Η του Ν.4987/2022/Ελάχιστο	Τελικό ποσό προστίμου άρθ. 58 του Ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε το άρθρο 54 ^Η του Ν.4987/2022
1	560	Μη διαβίβαση στην ηλεκτρονική εφαρμογή της ΑΑΔΕ "e-send" από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. σε 26.359 περιπτώσεις	18.640,00 ΕΥΡΩ	9.320,00 ΕΥΡΩ	250,00 ΕΥΡΩ	9.320,00 ΕΥΡΩ

Ιστορικό

Την ημέρα και ώρα, υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με την υπ. αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου προαναφερόμενης Δ.Ο.Υ., προέβησαν σε διακριτική παρακολούθηση στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και διαπίστωσαν ότι σε μία περίπτωση εξερχόμενου πελάτη δεν εκδόθηκε το φορολογικό στοιχείο για την πώληση προϊόντων συνολικής αξίας 8,10€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%. Σε αίτημα τους στους εξερχόμενους πελάτες να επιδείξουν την απόδειξη λιανικής από την επιχείρηση τους απάντησαν πως δεν τους δόθηκε φορολογικό στοιχείο για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Κατόπιν, εισήλθαν στην έδρα της επιχείρησης και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητα τους με την επίδειξη της εντολής ελέγχου και των υπηρεσιακών τους ταυτοτήτων στον υπεύθυνο της επιχείρησης, ζήτησαν να τους επιδείξει το φορολογικό στοιχείο για την ανωτέρω συναλλαγή και αυτός τους ενημέρωσε πως εκ παραδρομής δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο για τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Μέσα στα πλαίσια του επιτόπιου ελέγχου οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι η ταμειακή μηχανή του προσφεύγοντος δεν είχε διαβιβάσει ποτέ τα εκδοθέντα στοιχεία λιανικής στην εφαρμογή e-

send (ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗ), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 15Α του Ν. 4987/2022. Βάσει των ανωτέρω, κοινοποίησαν στην ελεγχόμενη οντότητα την πρόσκληση με αριθμό για την προσκόμιση των βιβλίων εσόδων εξόδων και τα Ζ της ΦΗΜ από 31-10-2022 (Α.1157/2022) έως 10-04-2024.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκε η μη διαβίβαση: α) για το έτος 2022 (31.10.2022-31.12.2022) 18.959 ΑΛΣ αξίας ΦΠΑ 13.468,0€, β) για το έτος 2023 (01.01.2023-31.12.2023) 85.013 ΑΛΣ αξίας ΦΠΑ 59.854,00€ και γ) για το έτος 2024 (01.01.2024-10.04.2024) 26.359 ΑΛΣ αξίας ΦΠΑ 18.640,00€.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν, μεταξύ των άλλων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τη μη διαβίβαση στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send” των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου του προσφεύγοντος στις χρήσεις 2022, 2023 και 2024.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Η φορολογική διοίκηση είχε υποχρέωση να ενημερώσει τους φορολογούμενους για τις νέες υποχρεώσεις τους για να μην αιφνιδιαστούν, όπως προβλέπεται και με την Α.1157/2022. Αυτό όμως δεν συνέβη στην περίπτωση του. Βάσει, των ανωτέρω, στη χειρότερη περίπτωση θα πρέπει να επιβληθούν κυρώσεις για το 2022 μόνο για την περίοδο 31/10/2022 μέχρι 31/12/2022 και όχι για όλη την περίοδο.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Έχει ήδη προβεί στη διαβίβαση όλων των παραστατικών και ουδεμία ζημία υπέστη το δημόσιο.
3. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας των οργάνων. Έχει ήδη προβεί στη διαβίβαση όλων των παραστατικών και ουδεμία ζημία υπέστη το δημόσιο.
4. Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.
5. Παραβίαση της αρχής της έννομης αιτιολογίας των διοικητικών ενεργειών. Ελαττωματική αιτιολογία.

Αναφορικά με τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 15^Α του Ν.4987/2022 – «Υποχρεωτική ηλεκτρονική διαβίβαση πληροφοριών», ορίζεται ότι: «**1. Οι οντότητες του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων στοιχείων ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών, των τηρούμενων λογιστικών αρχείων βιβλίων, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μηνυμάτων και των αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί. 2. Η αξία των φορολογητέων πράξεων και των εσόδων που λαμβάνεται υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του φόρου εισοδήματος για κάθε οντότητα δεν δύναται να υπολείπεται αυτών που προκύπτουν από τα παραστατικά που έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ σύμφωνα με την παρ. 1. Εκπτώσεις φόρων και δαπάνες προς έκπτωση δεν λαμβάνονται υπόψη, αν τα παραστατικά στα οποία στηρίζονται δεν έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την παρ. 1. 3. Με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή ορίζονται: α) Ο χρόνος διαβίβασης, η έκταση εφαρμογής, οι ειδικότερες υποχρεώσεις των οντοτήτων της παρ. 1 και οι εξαιρέσεις από την εφαρμογή της διάταξης για κλάδους δραστηριοτήτων, για όσο χρόνο οι αντίστοιχες επιχειρήσεις δεν διαθέτουν μηχανοργάνωση που επιτρέπει την ηλεκτρονική τήρηση και διαβίβαση δεδομένων και β) η έναρξη εφαρμογής της παρ. 2, οι εξαιρέσεις από την εφαρμογή της παρ. 2 και τα όρια ανεκτών αποκλίσεων από τον περιορισμό της παρ. 2 ως προς την αξία των φορολογητέων πράξεων και εσόδων που λαμβάνονται υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση, που δεν μπορούν να υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) της αξίας των παραστατικών που έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την παρ. 1.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 54^Η του Ν.4987/2022 – «Κυρώσεις για τη μη διαβίβαση δεδομένων στοιχείων λιανικής πώλησης, που εκδίδονται μέσω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.)», ορίζεται ότι: «**1. Σε περίπτωση διαπίστωσης μη διαβίβασης των δεδομένων, κατά το άρθρο 15Α, δηλαδή, των συνόψεων εκδοθέντων παραστατικών εσόδων λιανικής, που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA» μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), επιβάλλεται στον υπόχρεο: α) Σε περίπτωση πράξεων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., πρόστιμο το οποίο ισούται με το πενήντα τοις εκατό (50%) του Φ.Π.Α. που αναγράφεται επί του κάθε μη διαβιβασθέντος στοιχείου. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να**

είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. β) Σε περίπτωση πράξεων που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., πρόστιμο ύψους πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, εφόσον ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χιλίων (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2. Σε περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης που διαπιστώνεται, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του ύψους του προβλεπόμενου προστίμου της παρ. 1. 3. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύναται να καθορίζονται κάθε ειδικότερο θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 58 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Όταν, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, διαπιστώνεται ότι, κατά παράβαση του άρθρου 16, περί της υποχρεωτικής ηλεκτρονικής διαβίβασης πληροφοριών στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), δεν έχουν διαβιβασθεί συνόψεις εκδοθέντων παραστατικών εσόδων λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα «MyData» μέσω του πληροφοριακού συστήματος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιβάλλονται στους παραβάτες οι παρακάτω κυρώσεις:

α) όταν τα μη διαβιβασθέντα στοιχεία αφορούν πράξεις που επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού του Φ.Π.Α. των μη διαβιβασθέντων στοιχείων, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

β) για κάθε μη διαβιβασθέν στοιχείο που αφορά πράξη που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., πρόστιμο πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο σε υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και χιλίων (1.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 30 του Ν.4646/2019 σχετικά με την προσθήκη του άρθρου 15Α στον ΚΦΔ : «Η ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων στην ΑΑΔΕ αποτελεί προϋπόθεση για τη λειτουργία της πλατφόρμας των Ηλεκτρονικών Βιβλίων (My Data), έργο που είναι στη διαδικασία υλοποίησης, με σκοπό τη συγκέντρωση και αξιοποίηση

πληροφοριών προς εξυπηρέτηση των Υπηρεσιών της ΑΑΔΕ, σε επιμέρους φορολογικά αντικείμενα (π.χ. παρακολούθηση εσόδων ανά ΑΦΜ, ποσού ΦΠΑ προς απόδοση, στόχευση ελέγχων κ.ο.κ.). Σκοπός είναι όλες οι οντότητες του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, που δεν αντιστοιχίζονται απόλυτα με τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των άρθρων 3 και 45 αντίστοιχα του ΚΦΕ, να υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην πλατφόρμα των Ηλεκτρονικών Βιβλίων (My Data) της ΑΑΔΕ τη μεγαλύτερη δυνατή πληροφόρηση με τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί αναφορικά με το λογιστικό σύστημα της εκάστοτε οντότητας. Περαιτέρω, προβλέπεται η έκδοση κοινής κανονιστικής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκειμένου να καθοριστούν ειδικότερα θέματα, όπως ο χρόνος διαβίβασης, η έκταση εφαρμογής, οι εξαιρέσεις, οι ειδικότερες υποχρεώσεις των οντοτήτων και κάθε σχετικό θέμα με την ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων στην ΑΑΔΕ.»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 173 του Ν.4972/2022 : «Με την προτεινόμενη ρύθμιση επιδιώκεται η θεσμοθέτηση κυρώσεων που αναφέρονται στη μη διαβίβαση δεδομένων στοιχείων λιανικής πώλησης στο Πληροφοριακό Σύστημα Φ.Η.Μ. της Α.Α.Δ.Ε. που εκδίδονται μέσω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.), για την ηλεκτρονική διαβίβαση αυτών στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του 4308/2014 και του άρθρου 15Α του ν. 4174/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1138/2020, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σχετικά με τον καθορισμό της έκτασης εφαρμογής, του χρόνου και της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, καθώς και κάθε άλλου αναγκαίου θέματος για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) : «Άρθρο 1 ΟΡΙΣΜΟΙ Για τους σκοπούς της παρούσας νοούνται: 1. Ως «Ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων στην Α.Α.Δ.Ε.»: Η διαβίβαση δεδομένων στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε..

2. Ως «Ψηφιακή πλατφόρμα myDATA της Α.Α.Δ.Ε.» ή «Πλατφόρμα myDATA»: Η ψηφιακή πλατφόρμα υποδοχής των δεδομένων που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., η οποία είναι προσβάσιμη μέσω του διαδικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. και περιλαμβάνει αναλυτικά και συνοπτικά το σύνολο των συναλλαγών εσόδων / εξόδων των οντοτήτων που τηρούν Λογιστικά Αρχεία, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και στην οποία απεικονίζεται το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα των οντοτήτων.

3. Ως «Σύνοψη παραστατικού»: Τα στοιχεία του υποχρεωτικού περιεχομένου του παραστατικού με ή χωρίς την αναλυτική διάκριση των ειδών (αγαθών υπηρεσιών).....

Άρθρο 2 ΕΚΤΑΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

1. Οι οντότητες του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251), ανεξαρτήτως μεγέθους αυτών και τρόπου έκδοσης και τήρησης των λογιστικών τους αρχείων, υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών στοιχείων, των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων, των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας και της παρούσας απόφασης..... 3. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε.: α) δεδομένα των λογιστικών στοιχείων που εκδίδουν για την τεκμηρίωση των συναλλαγών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 8, 10 και 12 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια στοιχεία λιανικής πώλησης και παραστατικά διακίνησης),.....

Άρθρο 4 ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ

1. Τα δεδομένα του άρθρου 3 της παρούσας διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, υπό μορφή σύνοψης, με ή χωρίς αναλυτική διάκριση ειδών, κατά περίπτωση, όπως αυτά προβλέπονται στο Παράρτημα της παρούσας απόφασης.

2. Ειδικά, τα δεδομένα των στοιχείων λιανικής, του άρθρου 3 διαβιβάζονται ως εξής:

α) για τα στοιχεία λιανικής που εκδίδονται με τη χρήση Φ.Η.Μ., αυτά διαβιβάζονται αναλυτικά, ανά στοιχείο λιανικής πώλησης, μέσω απευθείας διασύνδεσης των Φ.Η.Μ. με την ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1171/2021 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Στην περίπτωση που διαπιστώνονται αποκλίσεις από τις υπόχρεες οντότητες, μεταξύ των δεδομένων των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που διαβίβασαν στην ψηφιακή Πλατφόρμα myDATA, από το Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ. και των λογιστικών εγγραφών εσόδων λιανικής τους, αυτές διαβιβάζονται είτε αναλυτικά, είτε συγκεντρωτικά ανά μήνα με τους τρόπους που προβλέπονται στις περ. β' και γ' της παρ. 6 του παρόντος άρθρου. Ειδικότερα, για τις χρονικές περιόδους από 1.1.2021 έως και 31.12.2021, από 1.1.2022 έως και 31.12.2022, καθώς και από 1.1.2023 έως 31.12.2023 και από 1.1.2024 έως 31.3.2024, τα δεδομένα του προηγούμενου εδαφίου (λογιστικές εγγραφές) διαβιβάζονται είτε αναλυτικά, είτε συγκεντρωτικά ανά μήνα, με τους τρόπους που προβλέπονται στις περ. β' και γ' της παρ. 6 του παρόντος άρθρου, σε όλες τις περιπτώσεις, ήτοι και σε εκείνες που δεν διαπιστώνονται αποκλίσεις και στον χρόνο που ορίζεται ανά περίπτωση..... Σε κάθε περίπτωση η διαβίβαση δεδομένων των παραπάνω περιπτώσεων, δεν αναιρεί την υποχρέωση διασύνδεσης και διαβίβασης των εκδιδόμενων αποδείξεων εσόδων λιανικής στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1171/2021 απόφαση Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. β) γ) αναλυτικά, ανά στοιχείο λιανικής, μέσω Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων στην Πλατφόρμα myDATA.....6. Η διαβίβαση των δεδομένων, που ορίζονται με την παρούσα, πραγματοποιείται από τις υπόχρεες οντότητες ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. μέσω:..... δ) των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) για τις λιανικές συναλλαγές.

Άρθρο 5 ΧΡΟΝΟΣ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ ΣΥΝΟΨΗΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ

1. Τα οριζόμενα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών στοιχείων, που αφορούν σε έσοδα από χονδρικές συναλλαγές, ανεξαρτήτως της υποχρέωσης ή μη υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. από την οντότητα και του λογιστικού συστήματος (απλογραφικό-διπλογραφικό) που αυτή τηρεί, διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. ως ακολούθως:

α) Σε πραγματικό χρόνο, εφόσον τα οριζόμενα δεδομένα διαβιβάζονται σύμφωνα με τις περ. α' και ε' της παρ. 6 του άρθρου 4, καθώς και από την 1.1.2024 τα εν λόγω δεδομένα τα οποία διαβιβάζονται σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 4.

β) Μέχρι την επόμενη ημέρα από την ημερομηνία έκδοσης αυτών, για τις οντότητες που διαβιβάζουν τα οριζόμενα δεδομένα με τον τρόπο που καθορίζεται στην περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 4, έως και την 31.12.2023. Εξαιρετικά, για το 2020, τα δεδομένα διαβιβάζονται εντός πέντε (5) ημερών από την έκδοση αυτών και όχι αργότερα από την εικοστή (20η) ημέρα του επόμενου μήνα εντός του οποίου εκδόθηκαν.

γ) για τις οντότητες που διαβιβάζουν τα οριζόμενα δεδομένα με τον τρόπο που καθορίζεται στην περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 4, μέχρι την επόμενη ημέρα από την ημερομηνία έκδοσης αυτών. Εξαιρετικά, για το έτος 2022 ως καταληκτική ημερομηνία ορίζεται η εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα εντός του οποίου εκδόθηκαν και για το έτος 2023 ως καταληκτική ημερομηνία ορίζεται η δέκατη (10ή) ημέρα του επόμενου μήνα εντός του οποίου εκδόθηκαν, για τις οντότητες που το προηγούμενο φορολογικό έτος είχαν ακαθάριστα έσοδα έως δέκα χιλιάδες ευρώ (€10.000).

.....

2. Τα δεδομένα των λογιστικών στοιχείων, που αφορούν σε έσοδα από λιανικές συναλλαγές, διαβιβάζονται στον χρόνο που ορίζεται, ανά περίπτωση, στην παρ. 1 του παρόντος άρθρου. Για τις οντότητες που έχουν υποχρέωση απευθείας διασύνδεσης των Φ.Η.Μ. με την Α.Α.Δ.Ε., τα υπόψη δεδομένα διαβιβάζονται αυτόματα από τον Φ.Η.Μ. σε ένα (1) λεπτό έως είκοσι τέσσερις (24) ώρες, με βάση την παραμετροποίηση που ορίζει στα συστήματα της η Α.Α.Δ.Ε., χωρίς να απαιτείται προηγούμενη ενημέρωση των οντοτήτων.

Οι οντότητες που δεν έχουν υποχρέωση χρήσης Φ.Η.Μ. και εκδίδουν στοιχεία λιανικής μέσω προγραμμάτων διαχείρισης επιχειρήσεων (εμπορικό ERP) τα οποία είναι συμβατά με την ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, διαβιβάζουν τα υπόψη δεδομένα έως την 31.12.2023, μέχρι την επόμενη ημέρα από την ημερομηνία έκδοσης αυτών..... 5. Ως ημερομηνία διαβίβασης και επιτυχούς ηλεκτρονικής καταχώρησης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων που ορίζονται με την παρούσα, λαμβάνεται η ημερομηνία χορήγησης του Μοναδικού Αριθμού Καταχώρησης (Μ.ΑΡ.Κ.). Για τα παραστατικά που διαβιβάζονται μέσω απευθείας διασύνδεσης των Φ.Η.Μ. με την Α.Α.Δ.Ε. η ημερομηνία διαβίβασης και επιτυχούς καταχώρισης προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1171/2021 σχετικά με την διασύνδεση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) με το Πληροφοριακό Σύστημα Φ.Η.Μ. της Α.Α.Δ.Ε. για την ηλεκτρονική διαβίβαση των δεδομένων των στοιχείων λιανικής πώλησης, που εκδίδονται μέσω αυτών, στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA : «Άρθρο 2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΗΣ: ΕΚΤΑΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Η υποχρέωση της διασύνδεσης, αφορά στις οντότητες που εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης μέσω Φ.Η.Μ. (Φ.Τ.Μ., Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., Α.ΔΗ.Μ.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 250).....

4. Οι υπόχρεες οντότητες διασυνδέονται, ως εξής:

i. από 01/09/2021 οι οντότητες που βάσει ΚΑΔ, δεν επλήγησαν από την πανδημία και το φορολογικό έτος 2019, είχαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 100.000 €,

ii. από 01/10/2021 οι οντότητες που βάσει ΚΑΔ, δεν επλήγησαν από την πανδημία και το φορολογικό έτος 2019, είχαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 100.000 € και

iii. από 01/11/2021 οι λοιπές οντότητες.

Άρθρο 3

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ: ΕΚΤΑΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΟΥ ΔΙΑΒΙΒΑΖΟΝΤΑΙ

1. Οι υπόχρεες οντότητες του άρθρου 2 της παρούσας διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. τα δεδομένα των λογιστικών στοιχείων που εκδίδουν μέσω Φ.Η.Μ., για την τεκμηρίωση των λιανικών συναλλαγών τους (ενδεικτικά απόδειξη λιανικής πώλησης).....

Άρθρο 4

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ ΧΡΟΝΟΣ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ

1. Τα δεδομένα του άρθρου 3 της παρούσας διαβιβάζονται με τη μορφή σύνοψης, εκτός από τις περιπτώσεις που με βάση την κείμενη νομοθεσία ορίζεται η υποχρέωση διαβίβασης αυτών με αναλυτική διάκριση των ειδών, στους χρόνους που ορίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές.

2. Τα οριζόμενα δεδομένα διαβιβάζονται στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ., σύμφωνα με τις συμπληρωματικές τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων από τους Φ.Η.Μ., που καθορίστηκαν με την υπό στοιχεία Α.1024/2020 απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., από το οποίο ενημερώνεται η ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA» της Α.Α.Δ.Ε., στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

3. Οι υπόχρεες οντότητες της παρούσας, έχουν την υποχρέωση να διαβιβάζουν αναλυτικά κάθε μία, τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ., με δύο τρόπους:

α) Σύμφωνα με τον πρώτο τρόπο, οι υπόχρεες οντότητες διαβιβάζουν τις συναλλαγές λιανικής, στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ., μέσω διακριτών κωδικών παραστατικών λιανικής της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/2012, όπως αυτοί ορίζονται στο Παράρτημα (Αντιστοίχιση Παραστατικών Φ.Η.Μ. και Τύπων Παραστατικών myDATA) που επισυνάπτεται στην παρούσα και το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής. Στην παραπάνω υποχρέωση εμπίπτει και η διαβίβαση των Δελτίων Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» (s.txt αρχείο). Η Α.Α.Δ.Ε. αθροίζει ανά εγκατάσταση, και ανά ημέρα, τα σύνολα των εσόδων λιανικής των «Ζ» εκάστης ημέρας, τα οποία στη συνέχεια, συσχετίζονται με διακριτούς Τύπους Παραστατικών της κατηγορίας Α2 του Παραρτήματος της Α.1138/2020, για σκοπούς ενημέρωσης της ψηφιακής πλατφόρμας myDATA.

β) Σύμφωνα με τον δεύτερο τρόπο, οι υπόχρεες οντότητες διαβιβάζουν τις συναλλαγές λιανικής στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ., μέσω διαφορετικών κωδικών παραστατικών λιανικής της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/2012, όπως αυτοί ορίζονται στο Παράρτημα της παρούσας. Η Α.Α.Δ.Ε. αθροίζει ανά εγκατάσταση και ανά ημέρα, τα σύνολα των εσόδων λιανικής για κάθε μία από τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, που οι υπόχρεες οντότητες διαβίβασαν στο Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ. και εκδόθηκαν εντός της ίδιας ημέρας, τα οποία στη συνέχεια, συσχετίζονται με διακριτούς Τύπους Παραστατικών της κατηγορίας Α2 του Παραρτήματος της Α.1138/2020, για σκοπούς ενημέρωσης της ψηφιακής πλατφόρμας myDATA.

Τα παραπάνω διενεργούνται με σκοπό την επιτυχή διαβίβαση των δεδομένων συναλλαγών λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, με τη χορήγηση Μοναδικού Αριθμού Καταχώρησης (Μ.ΑΡ.Κ.), που ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 5 της Α.1138/2020.

..... Η ημερομηνία έναρξης της υποχρέωσης διαβίβασης των παραπάνω δεδομένων στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, συναρτάται με τις ημερομηνίες έναρξης που ορίζονται στην Α.1138/2020.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1157/2022 με θέμα την διαδικασία επιβολής κυρώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54Η του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 13 Α του ν.2523/1997, κατά την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων αυτών : «.....2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Η του ΚΦΔ και του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, για μη διαβίβαση στοιχείων εσόδων λιανικής από Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (ΦΗΜ), όσες οντότητες είναι υπόχρεες σε χρήση ΦΗΜ και δεν έχουν διαβιβάσει στοιχεία λιανικής από τις 31.10.2022 έως τις 30.11.2022, λαμβάνουν ειδοποίηση μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και ανάρτησης στην εφαρμογή e- Κοινοποιήσεις της ψηφιακής πύλης myAADE (myaaade.gov.gr) περί μη διαβίβασης, αναλυτικά για κάθε ΦΗΜ από τον οποίο δεν έχουν διαβιβαστεί στοιχεία λιανικής. Με το μήνυμα αυτό καλούνται να συμμορφωθούν με τη σχετική

υποχρέωσή τους, εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την ημέρα της αποστολής του. Σε περίπτωση εμπρόθεσμης συμμόρφωσης με τη σχετική υποχρέωση, δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις των ανωτέρω άρθρων για μη διαβίβαση στοιχείων λιανικής από 31.10.2022 μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης συμμόρφωσης, επιβάλλονται οι κυρώσεις των ανωτέρω άρθρων μόνο για το διάστημα μετά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής και μέχρι την ημερομηνία συμμόρφωσης. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης εντός της ως άνω προθεσμίας, οι κυρώσεις επιβάλλονται για μη διαβίβαση στοιχείων λιανικής από 31.10.2022 και μέχρι το χρόνο διαπίστωσης της μη διαβίβασης. 3. Με την επιφύλαξη της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις μη διαβίβασης που διαπράττονται από 1.12.2022 και μετά επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54Η του ΚΦΔ και του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, χωρίς την προηγούμενη αποστολή ειδοποίησης από την Α.Α.Δ.Ε. ...»

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, στην από/2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα τεκμηριώνεται πλήρως η διαπιστωθείσα παράβαση ότι η ταμειακή μηχανή του προσφεύγοντος δεν είχε διαβιβάσει ποτέ τα εκδοθέντα στοιχεία λιανικής στην εφαρμογή e-send (ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗ), μέχρι και την ημερομηνία του ελέγχου (...../2024) όπως προβλεπόταν από τις διατάξεις του αρ. 15Α του Ν. 4987/2022, αιτιολογείται πλήρως η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Επισημαίνεται δε, ότι εμμέσως και ο προσφεύγων αποδέχεται την ύπαρξη της παράβασης καθώς ως δικαιολογία για την διάπραξη της επικαλείται την μη ενημέρωση του για την υποχρέωση του αυτή από την Α.Α.Δ.Ε..

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν γνώριζε την σχετική υποχρέωση του ηλεκτρονικής διαβίβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send” των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ που έχει σε λειτουργία με αριθμό μητρώου, είναι απορριπτέος, καθώς δε δικαιολογείται άγνοια νόμου για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα, ήτοι για διάστημα δύο ετών.

Ειδικότερα για το αίτημα του ότι στη χειρότερη περίπτωση θα πρέπει να επιβληθούν κυρώσεις μόνο για το 2022, για την περίοδο 31/10/2022 μέχρι 31/12/2022 και όχι για όλη την περίοδο, είναι εκ του περισσού προβαλλόμενο καθώς με την με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 6.734,00 ΕΥΡΩ, λόγω μη διαβίβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send” των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, σε συνολικά 18.959 περιπτώσεις, για τις ημερομηνίες από 31/10/2022 έως 31/12/2022, συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 13.468,00 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15^Α του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Η του Ν.4987/2022.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται πλήρως αιτιολογημένη, εκ παραδρομής όμως οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του αρ. 54Η του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι η παράβαση της μη διαβίβασης στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Α.Α.Δ.Ε. “e-send” των φορολογικών στοιχείων πώλησης (ΑΛΣ) που έχουν εκδοθεί από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, αφορούν συνολικά το χρονικό διάστημα από 31/10/2022 έως 10/04/2024, ήτοι χρονικό διάστημα ισχύος του προγενέστερου ΚΦΔ. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Αναφορικά με το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

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

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

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, εξάλλου όταν η ίδια φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, είναι σαφές ότι δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι τα όρια του προστίμου διατυπώνονται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση.

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.

Επειδή, εν όψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει κατ' αρχήν δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει την διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογουμένου που υπέπεσε την παράβαση (ΣτΕ 1253/92, 3278/92, 2266/95, 3333/95) εκτός αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικράτειας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο γεγονός ότι οι κυρώσεις δεν έχουν χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογουμένου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από την φορολογική νομοθεσία.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης αποτελεί ειδικότερη έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι λειτουργεί ως χρηστή διοίκηση, βάσει στόχων που καθορίζονται από την προστασία του δημοσίου συμφέροντος, χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 ΚΔΔ: «Αμεροληψία των διοικητικών οργάνων 1. Τα διοικητικά όργανα, μονομελή ή συλλογικά, πρέπει να παρέχουν εγγυήσεις αμερόληπτης κρίσης κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. 2. Τα μονομελή όργανα, καθώς και τα μέλη των συλλογικών οργάνων, οφείλουν να απέχουν από κάθε ενέργεια ή διαδικασία που συνιστά συμμετοχή σε λήψη απόφασης ή διατύπωση γνώμης ή πρότασης εφόσον: α) η ικανοποίηση προσωπικού συμφέροντός τους συνδέεται με την έκβαση της υπόθεσης, ή β) είναι σύζυγοι ή συγγενείς εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, κατά ευθεία μεν γραμμή απεριορίστως, εκ πλαγίου δε έως και τέταρτου βαθμού, με κάποιον από τους ενδιαφερόμενους, ή γ) έχουν ιδιαίτερο δεσμό ή ιδιάζουσα σχέση ή εχθρότητα με τους ενδιαφερομένους. 3. Το όργανο ή το μέλος του

συλλογικού οργάνου, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει στο πρόσωπό του λόγος που επιβάλλει την αποχή του, οφείλει να το δηλώσει αμέσως στην προϊστάμενη αρχή ή στον προεδρεύοντα του συλλογικού οργάνου, αντιστοίχως, και να απέχει από οποιαδήποτε ενέργεια. Στις περιπτώσεις αυτές, η προϊστάμενη αρχή ή το συλλογικό όργανο, αποφαινεται το ταχύτερο δυνατόν.....».

Επειδή, Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, στις οποίες αποτυπώνεται γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, τα διοικητικά όργανα, μονομελή ή συλλογικά, πρέπει να παρέχουν εγγυήσεις αμερόληπτης κρίσης, πράγμα που μπορεί να τεθεί σε αμφισβήτηση όχι μόνο όταν υπάρχει είτε προσωπικό συμφέρον για την έκβαση της υποθέσεως είτε ιδιαίτερος δεσμός ή ιδιάζουσα σχέση ή οξεία αντίθεση από έχθρα προς τα πρόσωπα που αφορά η ενέργεια, αλλά και γενικότερα στις περιπτώσεις που είναι δυνατό να δημιουργηθεί εύλογα η υπόνοια ότι το διοικητικό όργανο έχει ήδη σχηματισμένη και, άρα, προκατειλημμένη γνώμη για την υπόθεση που πρόκειται να κρίνει (Σ.τ.Ε. 2244/2011 7μ., 3758, 3228/2010, 4070/2009, 3461, 3370/2007, 3056, 664/2006, 2231/2005, 2909/2004, 2522/2001 7μ. κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εδράζεται σε τεκμηριωμένη έκθεση ελέγχου στην οποία εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά. Συνεπώς, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι απόρροια εμπάθειας και προκατάληψης έναντι του προσφεύγοντος, αλλά απόρροια της υποχρέωσης της φορολογικής αρχής να διαπιστώνει τη συμμόρφωση των φορολογουμένων ως προς τις προβλεπόμενες φορολογικές διατάξεις.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022 για το έτος 2022, 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022 για το έτος 2023 και 3) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022 για το έτος 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022, για το έτος 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 31/10/2022 – 31/12/2022	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο (13.468,00 X 50% = 6.734,00€)	6.734,00€	6.734,00€

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022 για για το έτος 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2023 – 31/12/2023	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο (59.854,00 X 50% = 29.927,00€)	29.927,00€	29.927,00€

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022 για για το έτος 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2024 – 10/04/2024	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο (18.640,00 X 50% = 9.320,00€)	9.320,00€	9.320,00€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.