



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.12.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2575

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.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 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - 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.» (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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, ΑΦΜ

..... κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο μαρμάρου κ.λπ. πρόστιμο ποσού 27.853,55 €, λόγω επέμβασης στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθ. μητρώου, με αποτέλεσμα τη μη σήμανση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και τη μη δημιουργία των αντίστοιχων ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, b.txt, e.txt.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Δεν συντρέχει περίπτωση εκ μέρους της παράβασης παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του επίμαχου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο και, σε κάθε περίπτωση, δεν επηρεάστηκε η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα οποιασδήποτε Α.Λ.Π. και γενικότερα στοιχείου που εκδόθηκε από την εταιρία. Η έκδοση των ανωτέρω Α.Λ.Π. έγινε μέσω του επίμαχου ΦΗΜ και, ταυτόχρονα πραγματοποιούνταν και πλήρως αυτοματοποιημένη διαβίβαση των παραστατικών στο my data, δηλαδή κατά την έκδοση του παραστατικού αποδίδονταν αμέσως και πλήρως αυτοματοποιημένα Μοναδικός Αριθμός Καταχώρησης (ΜΑΡΚ) καθιστώντας την κάθε Α.Λ.Π. μοναδική και μη τροποποιήσιμη. Παράλληλα, όμως, ο επίμαχος ΦΗΜ, σύμφωνα με τον τρόπο λειτουργίας του, όπως αυτός υφίστατο ήδη από τον χρόνο παραλαβής του από την εταιρία, προέβαλε κατά την διαδικασία έκδοσης της κάθε Α.Λ.Π. ερώτημα προς τον χρήστη του περί επιλογής “εκτυπωτή” και συγκεκριμένα καλούνταν ο χρήστης να επιλέξει «εκτυπωτή signet». Όπως δηλώθηκε και κατά τη διάρκεια του ελέγχου από την υπάλληλο της εταιρείας που χειριζόταν τον επίμαχο ΦΗΜ, κα.,

με την από υπεύθυνη δήλωσή της, αυτή από άγνοια, πιστεύοντας ότι πρόκειται για κάποιον άγνωστο σ' αυτήν εξωτερικό εκτυπωτή, δεν τον επέλεγε, με συνέπεια, χωρίς να γίνει αντιληπτό, να εκτυπώνονταν μεν κανονικά οι εκδιδόμενες Α.Λ.Π., χωρίς όμως αυτές να σημαίνονται από τον ΦΗΜ, διατηρούμενης όμως ταυτόχρονα της σήμανσης από τη διαδικασία του "my data". Ως εκ τούτου, η μη σήμανση των εκδιδόμενων Α.Λ.Π. από τον επίμαχο ΦΗΜ οφείλεται όχι σε παράβαση παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του, αλλά σε εκ παραδρομής εσφαλμένο χειρισμό του χειριστή της εταιρίας. Εφόσον ήθελε θεωρηθεί ότι η λειτουργία του επίμαχου ΦΗΜ με τον προαναφερόμενο τρόπο (ερώτημα επιλογής "εκτυπωτή") συνιστά λειτουργία αυτού χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι από την παράλειψη της σήμανσης των Α.Λ.Π. από τον επίμαχο ΦΗΜ δεν επηρεάστηκαν η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των εκδοθέντων στοιχείων (Α.Λ.Π.), με συνέπεια να συντρέχει κατ' αρχήν, κατά το ισχύον κατά το έτος 2023 νομοθετικό καθεστώς, περίπτωση επιβολής του προστίμου της περ. στ) της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022. Περαιτέρω, στο διατακτικό σκέλος της προσβαλλόμενης πράξης στο πεδίο με τίτλο «περιγραφή παράβασης» αναφέρεται ως παράβαση η «Έκδοση Στοιχείων Λιανικής από Φ.Η.Μ. χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές», ήτοι παράβαση διαφορετικού εδαφίου του άρθρου 54ΣΤ του Ν. 4987/2022, από αυτό που αναφέρεται στο σκεπτικό της προσβαλλόμενης πράξης, δημιουργώντας αμφιβολίες σχετικά με την δικαιολογητική βάση του προστίμου, καθώς τα αφενός, στο σκεπτικό, αναλυόμενα, αφορούν τις περιπτώσεις παρεμβάσεων κατά την έκδοση στοιχείων λιανικής από εγκεκριμένους Φ.Η.Μ., ενώ, αντίθετα, το διατακτικό σκέλος της προσβαλλόμενης πράξης αναφέρεται σε έκδοση στοιχείων από Φ.Η.Μ. χωρίς εγκεκριμένες προδιαγραφές.

2) Επικουρικώς, η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα των διατάξεων των κατ' αρχήν ισχυόντων κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2023 άρθρων 54ΣΤ και 54Ε του ΚΦΔ (Ν. 4987/2022, πρώην Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας και με την αρχή της επιείκειας. Η ελεγκτική αρχή δέχθηκε τις απόψεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως προς το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων του και βάσει αυτών καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο. Βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 του Ν. 4174/2013 συνιστά ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών πριν από το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγεται η διαπιστωθείσα παράβαση και όχι πριν από τον έλεγχο. Επίσης, λόγω παράλειψης ρητής αναφοράς στο άρθρο 54Ε παρ.1 του ΚΦΔ σε «ακαθάριστα έσοδα», πρέπει να γίνει δεκτό ότι ως βάση υπολογισμού του σχετικού προστίμου πρέπει να ληφθεί ο μέσος όρος των δηλωθέντων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών καθαρών εσόδων και όχι των ακαθαρίστων εσόδων, αφού σε διαφορετική περίπτωση ενδέχεται να επιβάλλονται υπέρογκα πρόστιμα ακόμα και για φορολογικά έτη που δικαιολογημένα υπήρξαν ζημιογόνα. Σε κάθε περίπτωση, η επιβολή προστίμου ποσού 27.853,55 € για την έκδοση συνολικά τριών (3) παραστατικών συνολικής καθαρής αξίας μόλις 2.425,00 €, χωρίς να συντρέχει υπαιτιότητα της

εταιρίας και χωρίς να συντρέχει πρόθεση φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος ότι η μη σήμανσή τους από τον επίμαχο ΦΗΜ οφείλεται σε εκ παραδρομής και λόγω άγνοιας εσφαλμένο χειρισμό του επίμαχου ΦΗΜ και ότι ταυτόχρονα τα στοιχεία των παραστατικών αυτών είχαν διαβιβασθεί άμεσα στο “my data», είναι προδήλως δυσανάλογη και αντικείμενη στις συνταγματικές αρχές της αναγκαιότητας και αναλογικότητας.

3) Συντρέχει περίπτωση αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης-κύρωσης του τελευταίου εδαφίου της παρ.11 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, ήτοι η επιβολή προστίμου πεντακοσίων (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αυτή του επιβληθέντος από την φορολογική αρχή προστίμου με βάση το άρθρου 54 του ν. 4987/2022. Όπως προκύπτει με σαφήνεια από την προαναφερόμενη διάταξη, έχει αντιστραφεί η διατύπωση της εξαίρεσης – επιβολής μειωμένου και προσδιοριζόμενου σε πάγιο ποσό προστίμου, αφού η σχετική ρύθμιση διάταξη ορίζει πλέον κατά τρόπο γενικό ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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. ...».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 (Α' 222) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. ...»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν. 43308/2014 ορίζεται ότι: «... 3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους: ... δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

Επειδή, με το άρθρο 54^Ε του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. ...»

Επειδή, με το άρθρο 54^{ΣΤ} του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ., κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης, ... β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4308/2014 (Α' 251). Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. στ) της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζεται η παρ. 3 του άρθρου 54. ...»

Επειδή, με την Ε. 2051/2023 διευκρινίζεται ότι: «... Α. Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54^{ΣΤ} του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος- χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το εν λόγω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. ...

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 σύνομη 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: ...

γ. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά η κάθε παρεμβολή ή παρέμβαση στην λειτουργία του που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά, επίσης, και η κάθε είδους παράκαμψη αυτού. Ειδικότερα, τα παραπάνω σχετίζονται με τη λειτουργία του ΦΗΜ ως ενιαίου λειτουργικού συνόλου που διασφαλίζει την ακεραιότητα του περιεχομένου του παραστατικού, από τη στιγμή της έκδοσής του έως και την λήξη της περιόδου φύλαξής του. Δεδομένης της πληθώρας των σχετικών περιπτώσεων αναφέρουμε ενδεικτικά ορισμένες: ...

(γβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, κατά τη διαδικασία έκδοσης παραστατικού, αυτό αποστέλλεται στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), προκειμένου να σημειωθεί, ωστόσο: i. Σε περίπτωση που εκδοθεί παραστατικό και τυπωθεί από την εκτυπωτική συσκευή χωρίς να έχει προηγηθεί η αποστολή του παραστατικού (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ για σήμανση, το παραστατικό δεν λαμβάνει σήμανση, δηλαδή η ΕΑΦΔΣΣ παρακάμπτεται. Κατά συνέπεια, η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt θεωρείται ως έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη της ΕΑΦΔΣΣ και δεδομένου ότι η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ καθώς και η συνεργαζόμενη

εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο του ΦΗΜ η ως άνω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ. ...

Β. Παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

4. Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ ορίζεται ότι για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε. Το πρόστιμο της εν λόγω περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014. Στο Παράρτημα Α' του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) διευκρινίζεται ότι με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου λογιστικού στοιχείου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου δεν έχει αλλοιωθεί σε σχέση με ότι απαιτείται από τον ως άνω νόμο ή με ότι καθορίσθηκε από τον εκδότη του ενώ με τον όρο «αυθεντικότητα προέλευσης λογιστικού στοιχείου» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου.

5. Δεδομένου ότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ 2015/30-7-2015 έγγραφό μας αναφορικά με την διαδικασία ελέγχου ΦΗΜ και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων, έχει διευκρινιστεί ότι: i. το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ («..._ b.txt") πρέπει να ταυτίζεται με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου, ii. το παραγόμενο αρχείο a.txt συγκρίνεται σε κάθε περίπτωση με το αντίστοιχο αρχείο e.txt και τα πεδία των δύο αρχείων πρέπει να ταυτίζονται, συνάγεται ότι η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστά αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και την διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προκύπτει ότι κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις στην έδρα της προσφεύγουσας η με αριθμό ενδεικτική απόδειξη λιανικής πώλησης δεν έφερε σήμανση από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό. Εν συνεχεία ζητήθηκε να επιδειχτούν τα ηλεκτρονικά αρχεία (a,b,c,d,e, και s.txt) που δημιουργεί ο φορολογικός μηχανισμός (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας της οντότητας με τον τεχνικό της, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ενημερώθηκαν ότι η ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου δεν δημιουργεί τα ηλεκτρονικά αρχεία (a,b,e.txt) διότι κατά την έκδοση του φορολογικού στοιχείου λιανικής, εκ παραδρομής, παρακάμπτεται η επικοινωνία με τον φορολογικό μηχανισμό, με αποτέλεσμα τα αρχεία s.txt που δημιουργεί ο φορολογικός μηχανισμός να μην περιέχουν δεδομένα. Μάλιστα υπό τις οδηγίες του τεχνικού η υπεύθυνη της εταιρίας κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου εξέδωσε την υπ' αριθ. Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 1,00€ η οποία έφερε

κανονικά σήμανση από την εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ. Επίσης κατά τον επιτόπιο έλεγχο εντοπίστηκε ο ηλεκτρονικός φάκελος (directory), όπου δημιουργούνται και φυλάσσονται τα αρχεία της ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου Από την επεξεργασία των φυλασσόμενων αρχείων διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν τα αρχεία a.txt, b.txt και e.txt., ήτοι, κατά την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ(λογισμικό εμπορικής διαχείρισης) και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, παρακάμπτεται το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ με αποτέλεσμα να μην παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και να μην δημιουργεί και αποθηκεύει τα κάτωθι 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, ήτοι το λογισμικό της εμπορικής εφαρμογής δεν επικοινωνεί με το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και δεν αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία, ούτε επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων, υπολογίζοντας μια προηγμένη ασφαλή ηλεκτρονική ψηφιακή σύνοψη (ΠΑΗΨΣ) για τα δεδομένα του e.txt.

Βάσει των ανωτέρω, και σύμφωνα και με την Ε. 2051/2023, η έκδοση και η εκτύπωση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt θεωρείται ως έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη του φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) και ή ως άνω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, με την Ε. 2028/2023 διευκρινίζεται ότι: «... 5. Υπολογισμός προστίμου

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

5.2. Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς

τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ανωτέρω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ν. 4987/2022 και την Ε. 2028/2023 το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών. Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 του Ν. 4174/2013 συνιστά ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών πριν από το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγεται η διαπιστωθείσα παράβαση και όχι πριν από τον έλεγχο και ότι ως βάση υπολογισμού του σχετικού προστίμου πρέπει να ληφθεί ο μέσος όρος των δηλωθέντων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών καθαρών εσόδων και όχι των ακαθαρίστων εσόδων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Περαιτέρω, παρελκυστικά προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης-κύρωσης του τελευταίου εδαφίου της παρ. 11 του άρθρου 57 του ν. 5104/2024, καθόσον εφαρμοστέες για το υπό κρίση έτος διάπραξης της παράβασης (2023) ήταν οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022, και δεδομένου ότι το άρθρο 57 παρ. 11 του ν. 5104/2024 δεν προβλέπει ευνοϊκότερη κύρωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 54 ^{ΣΤ} του ν. 4987/2022	27.853,55€
---	------------

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.