



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18-03-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 697

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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.

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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **19-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδου, αρ., όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α) της από 17-10-2024 με αρ. απόφασης taxis/2024 και αρ. απόφασης elenxis/2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018 και β) της από 17-10-2024 με αρ. απόφασης taxis /2024 και αρ. απόφασης elenxis /2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με ημερομηνία έκδοσης 17-10-2024 με αρ. απόφασης taxis/2024 και αρ. απόφασης elenxis/2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **827,42€ (=1.654,84€ x 50%)** καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, ΑΛΣ, συνολικά για έντεκα (11) συναλλαγές – πελάτες συνολικής αξίας 8.550,00€, με καθαρή αξία 6.895,16€ και αξία Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% ύψους 1654,84€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8 έως και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

β) Με τη με ημερομηνία έκδοσης 17-10-2024 με αρ. απόφασης taxis/2024 και αρ. απόφασης elenxis .../2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **30.000,00€** διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων από μη εγκεκριμένο μηχανισμό.

Σύντομο Ιστορικό

Συνεπεία του με αρ. ΕΜΠΕΞ2023/15-05-2023 ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/15.05.2023 Πληροφοριακού Δελτίου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. καθώς και της με αρ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠΕΞ2023/10.07.2023 Ειδικής εντολής ελέγχου, εκδόθηκε η με αρ. /29-07-

2023 εντολή του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, βάσει της οποίας διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με κύριο αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο». Η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται παράλληλα με τις λιανικές πωλήσεις με ηλεκτρονικές πωλήσεις και με την αποστολή εμπορευμάτων μέσω επιχειρήσεων ταχυμεταφορών

Κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας εκδόθηκε η με αρ./03-08-2023 πρόσκληση, με την οποία ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση προσκόμισε τη μνήμη του εν χρήσει φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου σε ένα flash- στικάκι (USB 3.0) και το τηρούμενο βιβλίο του έτους 2018 σε ηλεκτρονική μορφή αποθηκευμένο σε ένα flash- στικάκι.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που ήρθαν στη διάθεση του ελέγχου (και χωρίς την ανταπόκριση της προσφεύγουσας να διαθέσει στον έλεγχο τα στοιχεία εσόδων) διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο ΦΗΜ δεν λειτουργούσε σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 και της Ε.2051/1-8-2023 περίπτωση Β., καθώς και της απόφασης με αριθμ πρωτ ΔΕΛ ΒΕΞ 2015/30-7-2015 Δ/σης ελέγχων. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι τα αρχεία e-txt δεν είχαν αξίες (ήταν μηδενικά) με αποτέλεσμα να μη μπορεί να γίνει σύγκριση με τα αρχεία a.txt. Εκ των ως άνω, προκύπτει ότι ο τρόπος λειτουργίας του επηρέασαν την ακεραιότητα των φορολογικών στοιχείων, μην έχοντας τη δυνατότητα να διασφαλιστεί ο έλεγχος δύο σημείων (σύγκριση a-txt με e-txt αρχείων), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Συνεπώς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από μη εγκεκριμένο μηχανισμό.

- Η προσφεύγουσα διενήργησε μέσω της εταιρείας «.....» 6.964 συναλλαγές το έτος 2018, εκ των οποίων σε 5.439 συναλλαγές υπήρχε ποσό αντικαταβολή, ενώ για τις υπόλοιπες 1.396 περιπτώσεις υπήρχε μηδενικό ποσό αντικαταβολής. Ο έλεγχος έχοντας υπόψη τα ανωτέρω και κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας ζήτησε περαιτέρω διευκρινίσεις για τις 1396 συναλλαγές με μηδενικό ποσό αντικαταβολής, που διακινήθηκαν για το υπό κρίση φορολογικό έτος καθώς και για συγκεκριμένες τραπεζικές κινήσεις της προσφεύγουσας στην τράπεζα με αριθμό λογαριασμού συνολικής αξίας 35.182,25€. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα αντιστόχισε αποστολές εμπορευμάτων σε πελάτες της με την χωρίς αντικαταβολή που είχαν πληρωθεί με πιστωτική κάρτα ή με κατάθεση στον επαγγελματικό λογαριασμό της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, διέθεσε στοιχεία για συναλλαγές συνολικής αξίας 14.632,25€, ενώ δεν διέθεσε κανένα στοιχείο στον έλεγχο για τις υπόλοιπες συναλλαγές αξίας 20.550,00€.

Ακολούθως, με το αρ./25-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση, η προσφεύγουσα κλήθηκε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία εντός 20 ημερών από την κοινοποίησή του.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το αρ. πρωτ/28-8-2024 έγγραφό της παρέχοντας έγγραφες εξηγήσεις, καθώς και με το αριθμ/28-8-2024 σχετικό σημείωμα προσκομίζοντας έγγραφα, πίνακες και αναλυτικά στοιχεία συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσω της τράπεζας

Μετά την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας έγιναν μερικώς δεκτοί καθώς προσκόμισε τα σχετικά αποδεικτικά έγγραφα για δύο συναλλαγές με αιτιολογία «αντικαταβολή» που διενεργήθηκαν μέσω της Τράπεζας συνολικού ποσού 12.000,00€ (4.000,00€ στις 25/04/2018 και 8.000,00€ στις 22/08/2018 αντίστοιχα).

Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για συνολικά έντεκα (11) συναλλαγές-πελάτες συνολικής αξίας 8.550,00€ με καθαρή αξία 6.895,16€ και Φ.Π.Α. ποσού 1.654,84€, καθώς δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Περί της επιβολής προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων:

- Οι επίμαχες καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας αφορούν σε καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από υπάλληλο της εταιρείας είτε μέσω μηχανημάτων σε μετρητά με τη χρήση χρεωστικής κάρτας της εταιρείας (με αρ.) είτε σε καταθέσεις στο ταμείο.

- Περί της φορολογικής παράβασης για παραβίαση ΦΗΜ

- Μη ορθή εφαρμογή των άρθρων 54ΣΤ και 54Ε ΚΦΕ καθώς δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η αυθεντικότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014.
- Ελλείψεις προσβαλλόμενων πράξεων.
- Εσφαλμένος ισχυρισμός περί αδυναμίας συγκρίσεων και διασφάλισης της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων.
- Μη διενέργεια των υποχρεωτικών εκ του νόμου ελεγκτικών επαληθεύσεων από τη φορολογική αρχή.
- Μη τήρηση αρχών συνταγματικά κατοχυρωμένων, όπως η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) (άρθρο 23 προγενέστερου Κ.Φ.Δ. ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 3 του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) ως προς τα λογιστικό σύστημα και τα βασικά λογιστικά αρχεία ορίζονται τα εξής:

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, εκπτώσεων 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.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 5 του ως άνω νομοθετήματος ως προς τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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 αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. 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.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

[...]

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 5 και 7 του άρθρου 8 του ν.4308/2014:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. [...]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

«Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 του ν.4308/2014:

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.
2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:
 - α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 7 και 8 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. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. [...]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

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

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014 : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

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

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

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

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

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

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

γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/2010.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ «Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φορολογικών Ηλεκτρονικών

Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές» 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:

.....
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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 11 του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι

«2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το

δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου 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, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας 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, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν 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.

.....

11. Σε περίπτωση παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή έκδοσης αποδείξεων εσόδου ή δελτίων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών χωρίς χρήση Φ.Η.Μ. ή Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων ή από Φ.Η.Μ. που δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή λογισμικό Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων που δεν έχει αδειοδοτηθεί ή που συνεργάζεται με Εμπορικό/Λογιστικό Πρόγραμμα Διαχείρισης (.....) που δεν πληροί τα οριζόμενα στην απόφαση της παρ. 17 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Α' 251), επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

.....

..β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή αποδείξεων εσόδου ή δελτίων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών χωρίς χρήση Φ.Η.Μ. ή Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων (ΥΠΑΗΕΣ), ή από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή από λογισμικό Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων που δεν έχει αδειοδοτηθεί ή που συνεργάζεται με

Εμπορικό/ Λογιστικό Πρόγραμμα Διαχείρισης (.....) που δεν πληροί τα οριζόμενα στις αποφάσεις της παρ. 17 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της παρ. 2 κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε2051/01-08-2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022 (Α' 206) (ΚΥΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ)» διευκρινίζεται ότι:

«Β. Παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Υ.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. Σο 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 ΕΞ 2015/30-7-2015 έγγραφό μας αναφορικά με την διαδικασία ελέγχου ΥΗΜ 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, εν προκειμένω, κατόπιν της υπ' αριθ./29-07-2023 εντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και φορολογικά στοιχεία της. Ανταποκρινόμενη στην πρόσκληση, η προσφεύγουσα προσκόμισε τη μνήμη του εν χρήσει φορολογικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου, αποθηκευμένη σε USB 3.0, καθώς και το τηρούμενο βιβλίο του έτους 2018 σε ηλεκτρονική μορφή. Ωστόσο, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία εσόδων της.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο εν χρήσει ΦΗΜ, κατά το έτος 2018, δεν λειτουργούσε σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται από τις ΠΟΛ 1220/2012 και ΠΟΛ 1221/2012, καθώς και από τις διατάξεις των άρθρων 12 και 15 του Ν. 4308/2014, της Ε.2051/1-8-2023 (περίπτωση Β.) και της απόφασης ΔΕΛ Β 1103271ΕΞ 2015/30-07-2015 της Διεύθυνσης Ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Τα παραγόμενα αρχεία e-txt, ήταν μηδενικά, καθώς δεν εμφάνιζαν ποσά, παρόλο που έπρεπε να είναι ίδια με τα αντίστοιχα a-txt αρχεία.
- τα παραγόμενα a-txt αρχεία δεν μπορούσαν να συγκριθούν σε κάθε περίπτωση με τα αντίστοιχα e-txt αρχείο, καθιστώντας αδύνατη τη διασταύρωση των δεδομένων.
- Ο εν χρήσει φορολογικός μηχανισμός δεν παρήγαγε αρχεία s.txt με δυνατότητα ανάγνωσης του συνόλου των ΑΛΣ σε μορφή xls αρχείου , με δυνατότητα να συγκριθούν τα ποσά με τα αντίστοιχα των καταχωρηθέντων στο τηρούμενο βιβλίο και των υποβληθέντων δηλώσεων ΦΠΑ και Εισοδήματος του υπό κρίση έτους.
- Δεν υπήρχε συμφωνία μεταξύ των αρχείων e-txt και των αρχείων d.txt, γεγονός που επηρεάζει την ακεραιότητα των φορολογικών στοιχείων και δεν διασφαλίζει τη δυνατότητα ελέγχου δύο σημείων, όπως απαιτείται από το άρθρο 15 του Ν. 4308/2014.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο τρόπος λειτουργίας του εν λόγω ΦΗΜ επηρέασε την ακεραιότητα των φορολογικών στοιχείων, καθώς δεν ήταν δυνατή η σύγκριση των αρχείων a-txt και e-txt. Ως εκ τούτου, δεν διασφαλιζόταν η επαλήθευση των δεδομένων μέσω του ελέγχου δύο σημείων, όπως απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Συνεπώς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από μη εγκεκριμένο μηχανισμό, γεγονός που συνιστά παράβαση. Κατά συνέπεια, ορθώς επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 54ΣΤ παρ. 1β και 54Ε παρ. 1 του Ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2, 11 του Ν. 5104/2024, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ίδιου νόμου.

Επειδή, το πρόστιμο υπολογίστηκε ως ποσοστό 15% του μέσου όρου των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα τελευταία τρία φορολογικά έτη, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό του μέσου όρου, αθροίστηκαν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τα έτη 2023, 2022 και 2021, τα οποία ανήλθαν σε 344.412,62 €, 379.305,80 € και 463.207,46 € αντίστοιχα. Το συνολικό ποσό διαιρέθηκε διά του τρία, προκειμένου να προκύψει ο μέσος όρος, ο οποίος ανέρχεται σε 395.641,96 €. Εφαρμόζοντας τον προβλεπόμενο συντελεστή 15%, το ποσό του προστίμου διαμορφώθηκε στα 59.346,29€. Ωστόσο, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη νομοθεσία, το επιβλητέο πρόστιμο για υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των 30.000,00 € ανά ελεγχόμενο έτος, το ποσό περιορίστηκε στην ανώτατη οροφή των 30.000,00 € για το φορολογικό έτος 2018. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου για παραβίαση ΦΗΜ απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μέσω της συνολικά 6.964 συναλλαγές το 2018, εκ των οποίων 5.439 με αντικαταβολή και 1.396 με μηδενικό ποσό αντικαταβολής. Στο πλαίσιο της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, ο έλεγχος ζήτησε διευκρινίσεις για τις συναλλαγές αυτές, καθώς και για τραπεζικές κινήσεις συνολικής αξίας 35.182,25€ στην (λογαριασμός). Η προσφεύγουσα αντιστόιχισε μέρος των αποστολών με πληρωμές μέσω πιστωτικής κάρτας ή κατάθεσης σε επαγγελματικό λογαριασμό, ωστόσο δεν προσκόμισε στοιχεία για έντεκα τραπεζικές συναλλαγές αξίας 8.550,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας αφορούν σε καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από υπάλληλο της εταιρείας είτε μέσω μηχανημάτων σε μετρητά με τη χρήση χρεωστικής κάρτας της εταιρείας (με αρ.) είτε σε καταθέσεις στο ταμείο.

Επειδή, από την εξέταση των προσκομισθέντων στοιχείων, προκύπτει ότι μόνο σε ένα τραπεζικό παραστατικό αναγράφεται το όνομα του υπαλλήλου, που επικαλείται η προσφεύγουσα, ωστόσο το εν λόγω παραστατικό αφορά σε κατάθεση – ανάληψη. Επιπλέον, οι λοιπές καταθέσεις μπορεί να έχουν πραγματοποιηθεί από οποιονδήποτε τρίτο. Τέλος, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία εσόδων προκειμένου να αποδειχτεί η δυνατότητα κατάθεσης μετρητών.

Συνεπώς, ο έλεγχος ορθώς επέβαλε πρόστιμο για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για έντεκα (11) συναλλαγές – πελάτες, συνολικής αξίας 8.550,00 €, εκ των οποίων 6.895,16 € καθαρή αξία και 1.654,84 € Φ.Π.Α., καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 16-09-2024 έκθεση μερικού ελέγχου – έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τον ν. 5104/2024, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **19-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση:

α) της από 17-10-2024 με αρ. απόφασης taxis/2024 και αρ. απόφασης elenxis/2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθ. 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024) επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018 και

β) της από 17-10-2024 με αρ. απόφασης taxis/2024 και αρ. απόφασης elenxis/2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθ. 57 παρ. 2, 11 του Ν. 5104/2024) επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018.

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

• Φορολογικό Έτος 2018

Πρόστιμο άρθ. 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024:	827,42 €
Πρόστιμο άρθ. 57 παρ. 2, 11 του Ν. 5104/2024:	30.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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