



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 12-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1101

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 της ομόρρυθμης εταιρίας μη την επωνυμία, με διακριτικό τίτλο - **Α.Φ.Μ.**, με έδρα

στον, επί της οδού, κατά της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 του Ν.5104/2024, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας 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 της ομόρρυθμης εταιρίας μη την επωνυμία, 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, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **6.796,99 ΕΥΡΩ**, λόγω μη διαβίβασης στο πληροφοριακό σύστημα “e-send” της Α.Α.Δ.Ε. εκδοθέντων παραστατικών από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, συνολικής καθαρής αξίας 88.011,66 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 13.593,98 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 16 του Ν.5104/2024 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν.5104/2024, σε συνδυασμό με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου.

Αναλυτικότερα ο προσδιορισμός του προστίμου αναλύεται παρακάτω:

Υπολογισμός προστίμου: $13.593,98 \text{ ΕΥΡΩ} \times 50\% = 6.796,99 \text{ ΕΥΡΩ} > 250,00 = 6.796,99 \text{ ΕΥΡΩ}$.

Ιστορικό

Δυνάμει της με αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα, οι υπάλληλοι της, στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου, την προαναφερόμενη ημέρα μετέβησαν στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, και πιο συγκεκριμένα, στο χώρο του ισογείου, όπου λειτουργεί το καφέ μπαρ της επιχείρησης και ζήτησαν να λάβουν την υπ’ αριθ. ... ενδεικτική απόδειξη από τον εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. Μητρώου

Στη συνέχεια, προέβησαν σε αντιπαραβολικό έλεγχο ανάμεσα στα εκδοθέντα παραστατικά και

στα δεδομένα του εν χρήσει Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού σε συνδυασμό με τα ήδη σερβιρισμένα είδη σε πελάτες τις επιχείρησης χωρίς να διαπιστωθούν παραβάσεις.

Όμως, διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι η επιχείρηση δεν είχε διαβιβάσει στο Πληροφοριακό Σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. «E-Send» τα εκδοθέντα δελτία Ζ και τα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά του εν χρήσει φορολογικού μηχανισμού από2022 έως την ημέρα του ελέγχου. Κατόπιν, ζητήθηκε από τη διαχειρίστρια να επιδείξει τα εκδοθέντα Δελτία Ζ από2022 έως2023, όμως η διαχειρίστρια ενημέρωσε το συνεργείο ελέγχου ότι τα εν λόγω στοιχεία βρίσκονταν στο γραφείο του λογιστή της εταιρίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), και η υπ' αριθ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα εξής:

Α) Τα τηρούμενα αρχεία (αναλυτική εκτύπωση 4^{ου} τριμήνου 2022),

Β) Εκδοθέντα Δελτία Ζ από την εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου κατά το χρονικό διάστημα από2022 έως2023.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση απέστειλε ταχυδρομικά την2023 τα ζητηθέντα στοιχεία (αριθ. Πρωτ.), υπόμνημα και αντίγραφο του βιβλίου φορολογικού μηχανισμού, με την από2023 βεβαίωση μηχανογράφου αναφορικά με το τεχνικό σφάλμα του φορολογικού μηχανισμού.

Για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή επεξεργασίας προσκομισθέντων στοιχείων του Προϊσταμένου της, η οποία κοινοποιήθηκε στην επιχείρηση την2023 (υπ' αριθ. /2023 έγγραφο).

Προκειμένου να διαπιστώσει ο έλεγχος τον συνολικό αριθμό των αποδείξεων που δεν είχαν αποσταλεί στην ΑΑΔΕ, καθώς και την συνολική αξία τους, κατέγραψε αναλυτικά τα δεδομένα των δελτίων Ζ (πλήθος αποδείξεων , αξία ΦΠΑ κ.α.) με αύξοντα αριθμό από (το υπ' αρ. Δελτίο Ζ διαβιβάστηκε εμπρόθεσμα στις-2022) έως και (σύμφωνα με την εγκύκλιο Α. 1138/2020 ο χρόνος αποστολής των δεδομένων ήταν έως 24 ώρες) στον παρακάτω πίνακα:

.....

Σύμφωνα με τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα η προσφεύγουσα εταιρία δε διαβίβαζε στο Πληροφοριακό Σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. «E-Send» παραστατικά πώλησης για το χρονικό διάστημα από/2022 έως/2023 καθαρής αξίας 88.011,66€ πλέον Φ.Π.Α.

13.593,98€.

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.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της και εκδόθηκε, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου - Μη διαβίβαση δεδομένων ΦΗΜ λόγω ανωτέρας βίας - Τεχνική βλάβη του τηλεπικοινωνιακού δικτύου. Η προσφεύγουσα δεν γνώριζε για τη μη διαβίβαση δεδομένων ΦΗΜ και έλαβε γνώση αυτού, για πρώτη φορά από το κλιμάκιο της στις/2023. Κατόπιν πιο αναλυτικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι αιτία του προβλήματος ήταν η αδυναμία αποστολής ενός μεμονωμένου Δελτίου Ζ στις-2022 η οποία εμποδίζει την διαβίβαση και όλων των υπόλοιπων αρχείων που βρίσκονταν σε ουρά αναμονής προς αποστολή από τον φορολογικό μηχανισμό προς την πλατφόρμα ηλεκτρονικής διαβίβασης της Α.Α.Δ.Ε. Σημειώνεται, δε, ότι σήμερα το πρόβλημα έχει διορθωθεί και ότι τα αρχεία έχουν διαβιβαστεί και ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε. Ενόψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αδυναμία αποστολής των δεδομένων οφειλόταν σε τεχνική βλάβη του συστήματος (ήτοι σε λόγο ανωτέρας βίας) την οποία καλόπιστα αγνοούσε και την οποία επιδιόρθωσε άμεσα μόλις την πληροφορήθηκε. Η διακοπή της αποστολής των δεδομένων δεν ήταν κάτι το οποίο μπορούσε να γνωρίζει αφού δεν είχε λάβει καμία προφορική ή γραπτή ενημέρωση σχετικά με το πρόβλημα της ηλεκτρονικής διαβίβασης των αρχείων από την Α.Α.Δ.Ε.. Τα φορολογικά Δελτία Ζ συνέχιζαν να εκδίδονται κανονικά από το φορολογικό της σύστημα χωρίς να υπάρξει κάποιος κωδικός σφάλματος, ώστε να λάβει γνώση της βλάβης. Επιπλέον, ούτε οι αρμόδιοι συνεργάτες της (ήτοι το αρμόδιο λογιστικό γραφείο ή ο τεχνικός υποστήριξης) την ενημέρωσαν σχετικά με το πρόβλημα που υφίστατο. Επισημαίνεται δε, και οφείλει να συνεκτιμηθεί ότι καμία πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης υπήρξε από μέρους της.
2. Εσφαλμένη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου (η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση να αποδείξει ότι δεν της κοινοποιήθηκε ενημέρωση για τη βλάβη από την Α.Α.Δ.Ε.) - Μη προηγούμενη αποστολή ειδοποίησης της Α.Α.Δ.Ε. - Παράβαση χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 15^A 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 μνημών 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^H 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 Ν.4984/2022 : «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 Α.1171/2021 (Β' 3596) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.....

6. Σε περίπτωση απώλειας διασύνδεσης με την ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, η οποία αποδεικνύεται από την υπόχρεη οντότητα με κάθε πρόσφορο μέσο, τα δεδομένα των

εκδιδόμενων λογιστικών στοιχείων διαβιβάζονται αμελλητί με την αποκατάσταση της διασύνδεσης, με την ένδειξη «Απώλεια Διασύνδεσης». Η υπόχρεη οντότητα οφείλει να λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή εκ νέου απώλειας της διασύνδεσης. Σε κάθε περίπτωση, τα δεδομένα διαβιβάζονται το αργότερο εντός μιας (1) ημέρας από την καταληκτική ημερομηνία διαβίβασής τους, είτε από το κανάλι διαβίβασης που εκδόθηκαν ή διαβιβάστηκαν αρχικά ανεπιτυχώς, είτε από τα προγράμματα διαχείρισης επιχειρήσεων (εμπορικό/ λογιστικό, ERP), είτε από την ειδική φόρμα καταχώρησης εφόσον τηρούνται τα όρια χρήσης της.»

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 (myaade.gov.gr) περί μη διαβίβασης, αναλυτικά για κάθε ΦΗΜ από τον οποίο δεν έχουν διαβιβάσει 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 Ν.5104/2024 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1, του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι, προβλέπονται στο άρθρο 13 τα ακόλουθα: «13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61) Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό

την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, ειδικότερα με τις παρ. 1 και 6 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) προβλέπονται τα ακόλουθα: «1. Οι προθεσμίες για την υποβολή αίτησης, αναφοράς, δήλωσης ή άλλου εγγράφου του ενδιαφερομένου, καθώς και για οποιαδήποτε άλλη ενέργειά του είναι αποκλειστικές, εκτός αν χαρακτηρίζονται ενδεικτικές από τις διατάξεις

που τις προβλέπουν 6. Υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται σε περίπτωση ανωτέρας βίας, καθώς και όταν ο ενδιαφερόμενος επικαλείται τη συνδρομή γεγονότων γνωστών στην υπηρεσία».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από/2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα τεκμηριώνεται η διαπιστωθείσα παράβαση ότι ο εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ, με αριθμό μητρώου, της προσφεύγουσας δεν είχε διαβιβάσει στην εφαρμογή e-send (ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗ), παραστατικά πώλησης για το χρονικό διάστημα από/2022 έως/2023, καθαρής αξίας 88.011,66 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 13.593,98 ΕΥΡΩ, όπως προβλεπόταν από τις διατάξεις του αρ. 15Α του Ν. 4987/2022 και αιτιολογείται η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν γνώριζε ότι δε διαβιβαζόταν στοιχεία από τον προαναφερόμενο φορολογικό μηχανισμό για το χρονικό διάστημα από/2022 έως/2023, καθώς δεν είχε ενημερωθεί σχετικά από τη φορολογική αρχή δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς ακόμα κι αν δεχθούμε ότι δεν ενημερώθηκε, αν και αυτό δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα, η ίδια έπρεπε να δείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη σωστή λειτουργία του υπό εξέταση φορολογικού μηχανισμού, καθώς πρόκειται για μεγάλο χρονικό διάστημα (πάνω από δύο μήνες). Όπως δε και η ίδια αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή της ο τεχνικός της μπορούσε να εξετάσει τη μη αποστολή των δεδομένων, καθώς από έλεγχο που διενήργησε στις/2023 επιβεβαίωσε την αδυναμία αποστολής των δεδομένων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν έπρεπε να επιβληθούν κυρώσεις καθώς η μη αποστολή δεδομένων οφειλόταν σε ανωτέρα βία δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς, συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

με τη χρήση των κωδικών TAXIS της προσφεύγουσας. Η δυσλειτουργία όμως ενός φορολογικού μηχανισμού, για τον άλφα ή βήτα λόγο σίγουρα δεν μπορεί να θεωρηθεί περίπτωση ανωτέρας βίας, για το λόγο αυτό άλλωστε κάθε επιχείρηση πρέπει να συνεργάζεται με έναν τεχνικό διαχειριστή που θα επιμελείται και θα ελέγχει την εύρυθμη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών που θα χρησιμοποιεί. Επισημαίνεται δε, ότι ενώ στην αρχή η προσφεύγουσα επικαλείται τεχνική βλάβη του τηλεπικοινωνιακού δικτύου στη συνέχεια αναφέρει ότι υπήρχε δυσλειτουργία του υπό εξέταση φορολογικού μηχανισμού (αδυναμία αποστολής ενός μεμονωμένου Δελτίου Ζ' στις/2022, η οποία εμποδίζει τη διαβίβαση όλων των επόμενων αρχείων που βρισκόταν σε ουρά αναμονής).

Επισημαίνεται δε ότι η αποστολή των αρχείων εκπροθέσμως, μετά τη διενέργεια του ελέγχου, δεν μπορεί να οδηγήσει σε ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ακόμα κι αν δεν υπήρχε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθώς η φορολογική αρχή έχει δέσμια αρμοδιότητα στην έκδοση πράξης επιβολής προστίμου μετά τη διαπίστωση της συγκεκριμένης παράβασης.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κρίνεται πλήρως αιτιολογημένη, εκ παραδρομής όμως η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε 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/2022 έως/2023, 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.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα ως αντικείμενη στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το

πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας μη την επωνυμία, με διακριτικό τίτλο - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022, για την περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του Ν.4987/2022, για την περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/01/2022 – 31/12/2023	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο (13.593,98 Χ 50% = 6.796,99€)	6.796,99€	6.796,99€

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.