



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-04-2023
Αριθμός απόφασης: 753

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή του** με ΑΦΜ:, κατοίκου, ΤΚ, κατά των :

α) υπ' αριθμ...../...-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου του ΕΛ.ΚΕ.,

β) υπ' αριθμ...../...-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του ΕΛ.ΚΕ.,

γ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου τουΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις τουΕΛ.ΚΕ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 42.444,42 ευρώ, λόγω παραποίησης-επέμβασης στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 54 ΣΤ παρ.1 (περίπτωση αα) του Ν.4987/2022. Η παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε §1 περ.α' του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 42.444,42 ευρώ, λόγω παραποίησης-επέμβασης στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 54 ΣΤ παρ.1 (περίπτωση αα) του Ν.4987/2022. Η παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε §1 περ.α' του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 42.444,42 ευρώ, λόγω παραποίησης-επέμβασης στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 54 ΣΤ παρ.1 (περίπτωση αα) του Ν.4987/2022. Η παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54^Ε §1 περ.α' του Ν 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 08-08-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου-επεξεργασίας του προϊστάμενου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ ΑΒΜ παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την περίπτωση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτη με υπολογιστή κατ'εξακολούθηση. Αρχικά, κατά τον έλεγχο στην εταιρία μηχανοργάνωσης,, προμηθεύτρια του φορολογικού μηχανισμού στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, κατασχέθηκαν με τις υπ' αριθμ./.....-.....-2018 και/.....-2018 εκθέσεις κατάσχεσης ηλεκτρονικά αρχεία και σκληροί δίσκοι, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν αρχεία με οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρίας μηχανοργάνωσης, μεταξύ των οποίων και η

επιχείρηση του προσφεύγοντος. Εν συνεχεία, από την επιχείρηση του προσφεύγοντος κατασχέθηκαν σκληρός δίσκος από τον Η/Υ που ήταν συνδεδεμένος με τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου (...../.....-2018 έκθεση κατάσχεσης) και λογιστικά αρχεία-βιβλία και στοιχεία για τις χρήσεις 2016,2017 και 2018 μέχρι 26-09-2018 (...../.....-2018 έκθεση κατάσχεσης). Όλα τα κατασχεμένα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο της προμηθεύτριας εταιρίας, όσο και της επιχείρησης του προσφεύγοντος εστάλησαν στο Τμήμα Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων και Υπολογιστικών Συστημάτων της Δ/νσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, το οποίο απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ τα ευρήματα της εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης (σχετικά τα υπ'αριθμ., και έγγραφα). Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης, ΑΦΜ, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου και συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των αρχείων txt για την περίοδο 2016-2017-2018.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/.....2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό/.....2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας τον να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρ..... Σημείωμα Υποβολής Απόψεων, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου έλαβε χώρα πριν την κοινοποίηση της υπ'αριθμ..... εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων ή άλλως από την κοινοποίηση της εντολής και της γνωστοποίησης έως την κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου δεν μεσολάβησε ικανό χρονικό διάστημα, ώστε να αποφασίσει αν θα υποβάλλει εκπρόθεσμες δηλώσεις και να πετύχει τον περιορισμό του επιβληθέντος προστίμου.

2.οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένες, καθώς στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδονται, δεν αποδείχθηκε η πράξη παραποίησης ή επέμβασης στον φορολογικό μηχανισμό, ούτε γίνεται καμία αναφορά στον τρόπο που διαπιστώθηκε αυτή. Η έλλειψη αιτιολογίας καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες λόγω κατ'ουσίας παράβασης νόμου. Ειδικότερα, δεν έλαβαν χώρα αναφορά στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών και παραπομπή στην Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας ΦΗΜ, η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης-επέμβασης, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ΠΟΛ 1068/24-03-2015. Επιπλέον, ειδικά για τη χρήση 2016, ο έλεγχος δέχεται ότι «δεν προέκυψαν δεδομένα από το παράρτημα 9.2».

3.Η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει την διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 περ. ί σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 περ.ζ' του ίδιου άρθρου του Ν.4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την κρίσιμη χρονική περίοδο, πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 101 του Ν.4714/2020 και την πρόσθεση στον Ν.4174/2013 των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ, και κατά συνέπεια να επιβληθεί πρόστιμο 5.000 ευρώ ανά ελεγχόμενη χρήση, καθώς αυτό ήταν το ισχύον νομοθετικό καθεστώς κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης αλλά ήταν και το ευμενέστερο, σύμφωνα με την αρχή της

αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και γενικότερα του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν.4174/2013 : «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 : «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. ε. Φόροι, πρόστιμα,

τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/17-04-2018 «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» : «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.....5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 : «5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της υπ' αριθμ. εντολής και η γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων έλαβαν χώρα με

το με αριθμ. πρωτ./14-04-2022 έγγραφο, το οποίο εστάλη με συστημένη επιστολή στις 14-04-2022, οπότε η κοινοποίηση θεωρείται ότι έχει συντελεστεί μετά την παρέλευση 15 ημερών από την ημέρα αποστολής, ο δε προσφεύγων δεν απέδειξε ότι έλαβε γνώση σε διαφορετική ημερομηνία, ώστε να ανατραπεί το μαχητό τεκμήριο κοινοποίησης που ορίζει η διάταξη του άρθρου 5 του Ν.4174/2013.

Επειδή, εν συνεχεία, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, καθώς και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την από 16-11-2022 έκθεση επίδοσης του ΕΛ.ΚΕ., επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 16-11-2022, ήτοι περίπου επτά μήνες μετά από την κοινοποίηση της εντολής και της γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων.

Επειδή, οι κρινόμενες πράξεις αφορούν πρόστιμα μη συναρτόμενα με αποκρυσταλλώσιμα ύλη. Ακόμη και στην περίπτωση που είχαν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις προκειμένου να δηλωθεί τυχόν αποκρυσταλλώσιμα ύλη, αυτό ως γεγονός δεν θα ασκούσε επιρροή στην επιβολή των προστίμων και στο ύψος αυτών, καθώς η τυχόν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων θα πραγματοποιούνταν μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για την οικειοθελή υποβολή δηλώσεων πριν την κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων και πράξεων προσωρινού προσδιορισμού, τα σχετικά οφέλη επί των προστίμων είναι συναρτόμενα με πράξεις φόρων που συνεπάγονται αναλογικά πρόστιμα, κάτι που δεν συντρέχει με τις συγκεκριμένες τρεις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 :«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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:
«**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η

ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων 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. **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....
5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά 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.....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....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».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται : **«2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ). 2.1.1.** Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαρίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων – Δελτίων και λοιπών εκδιδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronic journal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων.**2.11. Φορολογική μνήμη 2.11.1.** Η φορολογική μνήμη είναι η μονάδα όπου ενταμιεύονται και παραμένουν αναλλοίωτες για ολόκληρη τη διάρκεια ζωής του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, χωρίς χρονικό περιορισμό, όλες οι φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες **2.11.8. Ενταμίευση δεδομένων στη φορολογική μνήμη 2.11.8.1.** Στη φορολογική μνήμη ενταμιεύονται όλες οι φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες και συγκεκριμένα:..... β) Στοιχεία που παράγονται από την ημερήσια κίνηση. Είναι υποχρεωτική η εγγραφή των παραγομένων δεδομένων της ημερήσιας κίνησης από τη μνήμη εργασίας στη φορολογική μνήμη. **2.26. Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ. 2.26.1 Απόδειξη Εσόδου 2.26.1.1.** Η μόνη έγκυρη απόδειξη που εκδίδεται για τον πελάτη είναι εκείνη η νόμιμη απόδειξη της οποίας τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2015, με την οποία ορίστηκαν οι διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ., οι υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων – χρηστών Φ.Η.Μ. : «1.2. Η ως άνω Επιτροπή είναι αρμόδια για την έγκριση και χορήγηση άδειας καταλληλότητας χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 40 του Ν. 4308/2014. Η Επιτροπή εξετάζει και ολοκληρώνει τη διαδικασία χορήγησης εντός ευλόγου χρόνου άνευ υπαίτιας βραδύτητας. 1.3. Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής εμπίπτει και η ανάκληση άδειας καταλληλότητας και η απαγόρευση περαιτέρω χρήσης εγκεκριμένου τύπου Φ.Η.Μ. σε περίπτωση που εντοπιστούν προβλήματα στη λειτουργία του τύπου Φ.Η.Μ. που σχετίζονται με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του.

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

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

Άρθρο 11 Παραβιάσεις-Παραβάσεις 11.1 Παραβιάσεις-παραβάσεις ΦΗΜ που εντοπίζονται από αρμόδια ελεγκτικά όργανα ή καταγγελίες σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών. Το Τμήμα Δ', κατόπιν αξιολόγησης παραπέμπει το θέμα στην

Επιτροπή η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης- παράβασης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. : «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, εν προκειμένω, η με ημερομηνία θεώρησης 08-08-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων τόσο της επιχείρησης του προσφεύγοντος όσο και της προμηθεύτριας εταιρίας μηχανοργάνωσης, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης και συγκεκριμένα της επιχείρησης, ΑΦΜ, παραποιούσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώουκαι συγκεκριμένα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων txt για την περίοδο 2016-2017-2018, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ.2 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 ΣΤ του Κ.Φ.Δ.. Ειδικότερα, ο έλεγχος διασταύρωσε τα δεδομένα που βρέθηκαν στην εταιρία μηχανοργάνωσης και αφορούν την επιχείρηση του προσφεύγοντος με τα δεδομένα των βάσεων της επιχείρησης του που εξήχθησαν από την Δ/ση Εγκληματολογικών Ερευνών και διαπίστωσε ότι στη στήλη ZCALC του αρχείου που τηρούσε η εταιρία μηχανοργάνωσης αντιστοιχούν τα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης ύστερα από τροποποίηση, ενώ στη στήλη BOS αντιστοιχούν τα πραγματικά καθαρά έσοδα της επιχείρησης. Η εν λόγω απόκρυψη φορολογητέας ύλης επετεύχθη από τον προσφεύγοντα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας μηχανοργάνωσης, καθώς, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από την ανάλυση των αρχείων καταγραφής δραστηριοτήτων εκτελέσιμων αρχείων του λειτουργικού συστήματος

ανευρέθηκε να έχει χρησιμοποιηθεί το πρόγραμμα ZIXER, το οποίο διαμορφώνει τα έσοδα της επιχείρησης και επιπλέον, από την εργαστηριακή πραγματογνωμοσύνη προέκυψε η τροποποίηση στοιχείων απόδειξης λιανικής πώλησης με τη διαφοροποίηση των πωληθέντων προϊόντων ως προς τις ποσότητες και τις αξίες, ώστε η απόδειξη να αποθηκευτεί με μειωμένη αξία στα ηλεκτρονικά αρχεία της επιχείρησης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ανάγονται σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις 2016,2017 και 2018, όπως προκύπτουν από τη διασταύρωση των πραγματικών καθαρών εσόδων με τα έσοδα που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, η ΠΟΛ 1068/2015 ορίζει τη διαδικασία για τη χορήγηση και την ανάκληση αδειών καταλληλότητας χρήσης ΦΗΜ και κατά συνέπεια η υποχρέωση αναφοράς παραβάσεων ΦΗΜ στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών της Δ/σης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γ.Γ.Δ.Ε, ως το αρμόδιο τμήμα για την έκδοση των αδειών καταλληλότητας κατόπιν σχετικής απόφασης της Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας, αφορά τη διαδικασία χορήγησης και ανάκλησης αδειών και δεν συνιστά όρο ή προϋπόθεση για τη θεμελίωση της παράβασης, ώστε η απουσία της να αναιρεί την διαπίστωση αυτής, όπως τεκμηριώνεται, εν προκειμένω, από την επεξεργασία των κατασχεμένων ηλεκτρονικών αρχείων, την εργαστηριακή πραγματογνωμοσύνη και τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 ΣΤ του Κ.Φ.Δ. : «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 χρήσης 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,....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 Ε του Κ.Φ.Δ. : «1. α) 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. 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 το άρθρο 101 παρ.3 περ.γ' του Ν.4714/2020 : «Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2180/17-09-2021 δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα : «Α. Άρθρο 54 ΣΤ, παρ.1 περ. αα. 1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. αα' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. 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 τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω.

2. Συνεπώς, για τις παραβάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ανά ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται οι εν λόγω παραβάσεις ανεξάρτητα από το πλήθος των Φ.Η.Μ. που έχει παραβιάσει ή παραποιήσει ή επέμβει ο κάτοχος- χρήστης αυτού. Η παράβαση καταλογίζεται στο έτος που ανάγεται ο έλεγχος και το οποίο αφορά η παραβίαση ή η παραποίηση ή κατά οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, υπό την προϋπόθεση ότι η διαπίστωση λαμβάνει χώρα από την 1.8.2020 και εντεύθεν (σχετ. παρ. 3γ' άρθρ. 101 ν. 4714/2020).»

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι παραβάσεις παραποίησης της λειτουργίας του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο μετά την θέση σε ισχύ του Ν. 4714/2020, ήτοι μετά τις 31-07-2020, καθώς το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου εκδόθηκε στις 19-04-2022, συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντος το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 ΣΤ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 Ε του Κ.Φ.Δ. Επιπλέον, το πρόστιμο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, ήτοι, εν προκειμένω, για κάθε έτος για το οποίο

διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων επενέβη στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού και συγκεκριμένα στα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, για τα οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αποφασίζομε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, και **την επικύρωση** των :

α) υπ'αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2016,

β) υπ'αριθμ.-/.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017,

γ) υπ'αριθμ.-/.....2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ.-/.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016	42.444,42 €	42.444,42 €
Υπ' αριθμ.-/.....2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017	42.444,42 €	42.444,42 €
Υπ' αριθμ.-/.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018	42.444,42 €	42.444,42 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της