



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Αθήνα, 12/09/2024

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Αριθμός απόφασης: 2525

Τηλέφωνο : 2131312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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)».

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

2. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας, με **ΑΦΜ:**, που έχει έδρα στη, οδός, Τ.Κ....., κατά της υπ' αριθ./**07-04-2024** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Η του ν. 4987/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω οριστική πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καθώς και την από 08/02/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται την ακύρωση ή τη τροποποίηση.

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας, 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 τη με αριθμό/07-04-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ φορολογικού έτους 2023, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, ποσό προστίμου 13.320,54 ευρώ ($13.320,54 * 50\% = 6.660,27$ X 2 = 13.320,54 ως υπότροπος) διότι δεν διαβίβασε τα δεδομένα κατά το άρθρο 15^Α του ΚΦΔ, δηλαδή 9.700 συνόψεις εκδοθέντων παραστατικών εσόδων λιανικής πώλησης, που διαβιβάζονται στη ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA» της ΑΑΔΕ μέσω του πληροφοριακού συστήματος του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού με αριθμό μητρώου για τη χρονική περίοδο από 06/05/2023 έως 24/08/2023 (Ζ No/06-05-2023 έως No/24-08-2023). Η συνολική αξία των μη διαβιβασθέντων δεδομένων ανέρχεται σε 90.024,08€ (καθαρής αξίας 76.703,54€ και ΦΠΑ 13% & 24% ποσού 13.320,54 €) κατά παράβαση του ανωτέρου άρθρου 15^Α του ΚΦΔ και των άρθρων 173 & 174 του ν.4972/2022 και της Α.1157/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Η του ν.4987/2022.

Ιστορικό

Στα πλαίσια μερικού επιτόπιου προληπτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 26/08/2023 στην έδρα της προσφεύγουσας με την υπ' αριθ. εντολή προληπτικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, διαπιστώθηκε η μη διαβίβαση από την προσφεύγουσα των δεδομένων των συνόψεων των στοιχείων λιανικής που είχαν εκδοθεί στις 24/08/2023 από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και περιλαμβάνονταν στο Ζ με α/α της 25/08/2023 (ήτοι 107 στοιχείων, με συνολική καθαρή αξία 828,24€ και συνολικό ΦΠΑ 137,26€) στην ψηφιακή πλατφόρμα MyData, μέσω του πληροφοριακού συστήματος ΦΗΜ της ΑΑΔΕ. Για την παράλειψη αυτή εκδόθηκε το υπ' αριθ./26-08-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και ο υπ' αριθ./26-08-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απάντησε, εκδόθηκε η υπ' αριθ./03-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 15Α και 54Η του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία με τις από 26/8/23 και αριθ. Προσκλήσεις, τα οποία κατασχέθηκαν με τις από 21/09/2023 και αριθ. εκθέσεις κατάσχεσης και με τις υπ' αριθ. και εντολές ελέγχου έγινε επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων, από τα οποία διαπιστώθηκε η μη διαβίβαση από την προσφεύγουσα των δεδομένων των συνόψεων των στοιχείων λιανικής που είχαν εκδοθεί στο διάστημα από 05/05/2023 έως 23/08/2023 από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και περιλαμβάνονταν στα Ζ με α/α/06-05-2023 έως/24-08-2023 (ήτοι 9.700 στοιχείων, με συνολική καθαρή αξία 76.703,54€ και συνολικό ΦΠΑ ύψους 13.320,54€) στην ψηφιακή πλατφόρμα MyData, μέσω του πληροφοριακού συστήματος ΦΗΜ της ΑΑΔΕ. Για την παράλειψη αυτή εκδόθηκε το υπ' αριθ./16-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και ο υπ' αριθ./16-11-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απάντησε, εκδόθηκε η **προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου**, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους

13.320,54€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 15Α και 54Η του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) [ήτοι 13.320,54€ x 50% x 2 (λόγω υποτροπής)] .

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμων ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Όλα τα φορολογικά στοιχεία Ζ του επίμαχου χρονικού διαστήματος είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και όλες οι ΑΛΠ είχαν ληφθεί υπόψη κατά την υποβολή της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης Φ.Π. και δεν υπήρχε δόλια σκοπιμότητα απόκρυψης της φορολογητέας ύλης.
2. Λόγω τεχνικού προβλήματος του συστήματος δε διαβιβάζονταν τα στοιχεία στην πλατφόρμα e-send της ΑΑΔΕ.
3. Η επιβολή προστίμου για μια διαδικαστική παράβαση, η οποία δεν συνιστά απόκρυψη φορολογητέας ύλης, έχει ως αποτέλεσμα να υπερβαίνει τη Συνταγματική Αρχή της Αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας ως ειδικότερης έκφρασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.
4. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και εντελώς ανεπαρκή αναφορά στη δήθεν τελεσθείσα παράβαση της υποτροπής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15Α του ν. 4987/2022 -Υποχρεωτική ηλεκτρονική διαβίβαση πληροφοριών ορίζεται ότι: «1. Οι οντότητες του άρθ. 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 το άρθρο 54Η 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, με την Α.1138/2020 Καθορισμός 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.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 4 ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ

[...] 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..[...]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

[...] 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. Από την 1.1.2024 τα ως άνω δεδομένα διαβιβάζονται σε πραγματικό χρόνο. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του παρόντος άρθρου ισχύει και για τα έσοδα από λιανικές συναλλαγές.

Επειδή, με την Α.1157/2022 { ΦΕΚ: 5651 Β'/04.11.2022 με θέμα: «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» αναφέρεται ότι: «1. Δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 54Η του ΚΦΔ και του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, για μη διαβίβαση στοιχείων εσόδων λιανικής από Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (ΦΗΜ), εφόσον η επιχείρηση δεν εκδίδει στοιχεία λιανικής από τον ΦΗΜ αυτόν.
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 ΑΑΔΕ».

Επειδή, με το Άρθρο 61. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας του ν.4987/2022 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 με την ΠΟΛ 1252/2015 παρ.13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61) διευκρινίστηκε ότι: «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 25.2.2014 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, όλα τα φορολογικά στοιχεία Ζ του επίμαχου χρονικού διαστήματος από Νο/06-05-2023 έως Νο/24-08-2023 είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και όλες οι ΑΛΠ είχαν ληφθεί υπόψη κατά την υποβολή των αντίστοιχων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α και ισχυρίζεται ότι λόγω τεχνικού προβλήματος δε κατέστη δυνατή η διαβίβαση των εκδοθέντων στοιχείων στην πλατφόρμα της ΑΑΔΕ, γεγονός που δε γνώριζε, ενώ

μετά την αποκατάσταση του προβλήματος από τη τεχνική εταιρεία που υποστηρίζει τον Φ.Η.Μ., διαβίβασε όλες τις αποδείξεις στη σχετική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ισχυρισμών, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν και να στοιχειοθετούν το γεγονός της ανωτέρας βίας για το τεχνικό πρόβλημα του συστήματος που επικαλείται η προσφεύγουσα αλλά ούτε και σύμφωνα με την από 08/02/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ ανταποκρίθηκε με έγγραφες απόψεις επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου στερείται της προβλεπόμενης από το νόμο ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και πάσχει για το λόγο αυτό ακυρότητας καθότι **δεν προκύπτει ούτε επί του σώματος της παραπάνω πράξης ούτε από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου επί ποιών επακριβώς πραγματικών και νομικών βάσεων στηρίχθηκε η τελεσθείσα παράβαση της υποτροπής για να διαμορφώσει το ύψος του προστίμου στο ποσό των δεκατριών χιλιάδων τριακοσίων είκοσι ευρώ και πενήντα τεσσάρων λεπτών (13.320,54 €) αντί του ποσού των έξι χιλιάδων εξακοσίων εξήντα ευρώ και είκοσι επτά λεπτών (6.660,27 €).**

Επειδή, η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτές, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. **Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.(ΔΕΔ Θεσ/κης 27/2021).**

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου τη υπόθεσης, προκύπτει ότι με την υπ' αριθ./03-03-2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω μη διαβίβασης των συνόψεων των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα MyData, μέσω του πληροφοριακού συστήματος ΦΗΜ της ΑΑΔΕ της 24^{ης} Αυγούστου 2023 (που αφορούσε τον ΦΗΜ

με αριθμό μητρώου, το Ζ/25-08-2023, 107 στοιχείων, με συνολική καθαρή αξία 828,24€ και συνολικό ΦΠΑ 137,26€).

Περαιτέρω, με την προσβαλλόμενη πράξη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο λόγω μη διαβίβασης των συνόψεων των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα MyData, μέσω του πληροφοριακού συστήματος ΦΗΜ της ΑΑΔΕ για το διάστημα 05/05/2023 έως 23/08/2023 (που αφορούσε τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου τα με α/α από/06-05-2023 έως/24-08-2023, 9.700 στοιχείων, με συνολική καθαρή αξία 76.703,54 € και συνολικό ΦΠΑ ύψους 13.320,54€)

Επειδή, η έννοια της υποτροπής, προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έχει λάβει γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του και ακολούθως (μεταγενέστερα) είχε υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ενώ στην προκείμενη περίπτωση με την προσβαλλόμενη πράξη που αφορούσε παραβατική συμπεριφορά της προσφεύγουσας για το διάστημα από 05/05/2023 έως 23/08/2023, δεν της είχε κοινοποιηθεί προγενέστερα άλλη πράξη προστίμου που να αφορά την ίδια παράβαση, ενώ η υπ' αριθ./03-03-2024 Πράξη Προστίμου της κοινοποιήθηκε μεταγενέστερα.

Ως εκ τούτου με την προσβαλλόμενη πράξη δεν υφίσταται υποτροπή για την παράβαση της μη διαβίβασης των συνόψεων των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα MyData μέσω του πληροφοριακού συστήματος ΦΗΜ της ΑΑΔΕ, γενόμενου δεκτού του σχετικού λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, περεταίρω, η προσφεύγουσα επικαλείται λόγους συνταγματικότητας του ν. 4987/2022, ωστόσο 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4987/2022, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όλοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας 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, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 08/02/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες καθώς εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 30/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας, με ΑΦΜ και τη τροποποίηση της

υπ' αριθ./07-04-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Η του ν.4987/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2023.

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

Με την υπ' αριθ./07-04-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Η του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023.

Τελικό ποσό: 6.660,27 ευρώ

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.