



Καλλιθέα, 29-03-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 937

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **5-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στα Κρήτης, οδός, κατά της με αριθ./15-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και της με αριθ./15-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./15-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και την με αριθ./15-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χανίων των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 23-12-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **5-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΕΕ» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθ./**15-11-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **35.059,08€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54ΣΤ παρ.1 περ. α΄ του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του αρθ.54^Ε παρ. 1 περ.α΄ του ΚΦΔ.

-Με την με αριθ./**15-11-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **35.059,08€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54ΣΤ παρ.1 περ. α΄ του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του αρθ.54^Ε παρ. 1 περ.α΄ του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ΄ αριθμ. /..... εντολής ελέγχου σε εκτέλεση της υπ΄ αριθμ. /2019 παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα. Κατ' εφαρμογή της ως άνω εντολής εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου (σε αντικατάσταση της με αρ. εντολής ελέγχου-επεξεργασίας) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Ειδικότερα, στις **10-6-2018** διενεργήθηκε **μερικός επιτόπιος έλεγχος** στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης (.....) κατά τη διάρκεια του οποίου ζητήθηκαν, μεταξύ άλλων, και τα ηλεκτρονικά αρχεία a.txt της εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των λογιστικών αρχείων και των ληφθέντων αποδείξεων του ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών και ότι η σήμανση μεταξύ των ΑΛΠ που ελέγχθησαν και των ηλεκτρονικών αρχείων ήταν ίδια. Με αφορμή τα ευρήματα του ως άνω ελέγχου, ακολούθησε στις **16-7-2018** νέος έλεγχος στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας, κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν με την υπ΄ αριθμ./**16-7-2018 Έκθεση Κατάσχεσης** τα ηλεκτρονικά αρχεία (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) και διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των Φ.Η.Μ. της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι η εταιρεία «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης (σχετ. & εντολές ελέγχου) κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν, με τις υπ΄ αριθμ./**17-7-2018 &/31-7-2018 Εκθέσεις Κατάσχεσης**, τα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία της εν λόγω επιχείρησης από την επεξεργασία των οποίων προέκυψαν αρχεία που αφορούσαν την προσφεύγουσα επιχείρηση για την περίοδο 2014-2018.

Ακολούθως, στις 7-8-2020 εκδόθηκε η με αρ. /2020 εντολή ελέγχου βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν (σχετ. /7-8-2020 Έκθεση κατάσχεσης) λογιστικά αρχεία και αντίγραφα βιβλίου εσόδων-εξόδων ετών 2017-2018 και εν συνεχεία εκδόθηκε η με αρ. /2020 εντολή ελέγχου-επεξεργασίας των ως άνω κατασχεθέντων στοιχείων. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση «..... ΕΕ» για την περίοδο 2017-2018, με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού

μηχανισμού με αριθμό μητρώου, απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ, κατά παράβαση του άρθρου 40 §2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Συγκεκριμένα, πραγματοποίησε καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις συνολικής αξίας 50.877,00€ και καταχώρησε στα βιβλία καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις αξίας 38.319,39€, αποκρύβοντας φορολογητέα ύλη αξίας 12.557.61€, η οποία προσαυξάνει τα συνολικά καθαρά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017. Ενώ για το φορολογικό έτος 2018 πραγματοποίησε καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις συνολικής αξίας 26.987,00€ και καταχώρησε στα βιβλία καθαρά έσοδα από λιανικές πωλήσεις αξίας 14.322,57€, αποκρύβοντας φορολογητέα ύλη αξίας 12.664,43€

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ακρόασης η οποία υπαγορεύεται από τις διατάξεις του αρθ. 20 του Σ. τη τελευταία έκφανση των οποίων αποτελούν οι διατάξεις του αρθ. 28 παρ. 1 του ν.4987/2022 και του αρθ.6 παρ. 2 του ν. 2690/99.
2. Οι οριστικές πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες καθόσον εκδόθηκαν πέραν της προθεσμίας που ορίζεται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.2 του αρ. 28 του ν. 4987/2022 αφού η προθεσμία για ανταπόκρισή της έληγε στις 2-11-2021 και η οριστικής πράξη θα έπρεπε να εκδοθεί στις 2-12-2021.
3. Ουδόλως η ΥΕΔΔΕ Αττικής απέδειξε την αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση, ήτοι την δήθεν επέμβαση της στην λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού με σκοπό την απομείωση των δεδομένων των παραστατικών λιανικών πωλήσεων.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ακρόασης-Μη κοινοποίησης του συνόλου των εγγράφων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος- Μη σύνταξη Σ.Δ.Ε. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ.

Ειδικότερα με τις διατάξεις του **αρθ. 28 του ΚΦΔ** ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που

ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....». Και με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του ΚΦΔ** ορίζεται: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

- μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

- αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

[..]4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της **παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ. Διαδικασίας)** ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.»

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 23-11-2021 οικεία έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, μετά την ολοκλήρωση των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./5-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση (αρθ. 28 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 Ν.2690/99) με συνημμένο το με αρ./5-10-2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΦΔ για τα έτη 2017 και 2018 κατ' άρθρο 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, Τα εν λόγω έγγραφα απεστάλησαν προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων προς επίδοση. Σύμφωνα δε με την από **13-10-2021** Έκθεση επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση καθώς και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου επιδόθηκαν την 13-10-2021 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας, στο σώμα της οποίας τίθενται τόσο η υπογραφή του ως άνω εκπρόσωπου της επιχείρησης όσο και η σφραγίδα της επιχείρησης. Επί του ως άνω επιδοθέντος ΣΔΕ του ελέγχου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόσθηκε το κατ' άρθρο 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, το οποίο πληροί σε κάθε περίπτωση τις απαιτήσεις του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθότι αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη γνωστοποίησης από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ των εκθέσεων κατάσχεσης, τα έγγραφα με τις σχετικές εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, το από 13-10-2021 αποδεικτικό επίδοσης του ΣΔΕ, τα α/α 2 και 5 εγγράφων ως συνημμένων εγγράφων καθώς και λοιπά συνημμένα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, για τους κάτωθι αναφερόμενους λόγους:

Από τις ισχύουσες διατάξεις αφενός δεν προβλέπεται η κοινοποίηση των συνημμένων εγγράφων και στοιχείων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/προστίμου και τα οποία μνημονεύονται ρητώς στο σώμα της από 23-11-2021 συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου, αντίγραφο της οποίας μαζί με τις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ και αφετέρου ουδέποτε ασκήθηκε από την προσφεύγουσα, ούτε κατά τη διάρκεια ή ούτε μετά το πέρας του υπό κρίση ελέγχου, το σχετικό δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου κατά τα προβλεπόμενα στην παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999 (Κ.Δ. Διαδικασίας), με την υποβολή σχετικής γραπτής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή για τη χορήγηση σχετικών εγγράφων ή στοιχείων. Άλλως και επικουρικώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, η με αρ. / 7-8-2020 έκθεση κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν τα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία και τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, επιδόθηκε αυθημερόν, σύμφωνα με το σχετικό αποδεικτικό επίδοσης, σε εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **Δ.ΟΡΓ.Α.1065199 ΕΞ 2022** (Αριθ. ΦΕΚ: Β' 3886/22-07-2022) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων έχει ο «Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχουν καταργηθεί τα Τμήματα Ελέγχων ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. που περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται από τα ΕΛ.ΚΕ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμα και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ. Επίσης για τους ελέγχους του προηγούμενου εδαφίου που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί του Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο. Υ αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο. Υ. που περιήλθε η αρμοδιότητα ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμα και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε ΕΛ.ΚΕ.».

Επειδή, επιπλέον νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο

διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε αρμοδίως από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α.....ΕΞ 2022 Απόφαση, και συνεπώς τόσο το Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου όσο και η από 23-11-2021 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου συντάχθηκαν νομίμως, Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμέλειας του ελέγχου καθότι η Δ.Ο.Υ. Χανίων ουδέποτε συνέταξε Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου ούτε και προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου δεν ευσταθεί και τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί υπέρβασης της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.2 του αρθ. 28 του ΚΦΔ κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων

Επειδή κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, επιδόθηκε στις 13-10-2021 στην προσφεύγουσα το από 5-10-2021 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή του άρθ. 28 και 62 του ΚΦΔ να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του ανωτέρω σημειώματος. Αν και παρήλθε η ως άνω εικοσαήμερη προθεσμία, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις της.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι από 15-11-2023 προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με συνημμένη τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.5 του ΚΦΔ.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω νομικής πλημμέλειας όσον αφορά στην τήρηση των προθεσμιών που αναφέρονται στο άρθρο 28 και 62 του ΚΦΔ κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων προστίμου τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣΤΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣΤΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, ενώ σε κάθε δε περίπτωση η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται, ούτε κι αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., και ως εκ τούτου ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη απόδειξης από τον έλεγχο της αποδιδόμενης σε βάρος της παράβασης

Επειδή με τις διατάξεις του **αρθ.13 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. 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 με τις διατάξεις των **αρθ. 5,12, 15,40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...

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

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

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

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

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α)... ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

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

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

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του
2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

Άρθρο 40. Μεταβατικές διατάξεις

1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. »

Επειδή με την **ΠΟΛ.1220/2012** Απόφαση «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ», ορίζονται τα ακόλουθα:

1.1.1.1

1.1.1.2 Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών

1.1.1.3 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 ασφαλιζονται 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.

1.1.1.4 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.

2.26.1.2. Στην απόδειξη αυτή περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΕΝΑΡΞΗ» και «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΛΗΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης
2. Διεύθυνση.

3. Επάγγελμα - Δραστηριότητα
4. ΑΦΜ και
5. ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.
6. Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.
7. Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου και το πλήθος (προοδευτικός αύξων αριθμός) των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων εσόδου από αρχής λειτουργίας του ΦΗΜ συμπεριλαμβανομένου και του τρέχοντα ημερήσιου αύξοντα αριθμού φορολογικής απόδειξης.
8. Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης.

Επειδή με το άρθρο 101 του ΚΦΔ «Τροποποιήσεις του άρθρου 11 ΚΦΔ και προσθήκη νέων άρθρων 54Ε και 54ΣΤ στον ΚΦΔ - Συμπλήρωση ρυθμίσεων για αναστολή χρήσης ΑΦΜ ή απενεργοποίησή του, καθώς και για πρόστιμα και παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ,» ορίζονται τα εξής:

2. Μετά το άρθρο 54Δ του ν. 4174/2013 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ, ως εξής:

«`Άρθρο 54Ε

Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ
1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

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 απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων....

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται εντός δύο (2) μηνών από τη διαπίστωση της παράβασης.».

Άρθρο 54ΣΤ

Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των

φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές

1. α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε,

αβ) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον δεν επηρεάζονται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. ια' της παρ. 2 του άρθρου 54 και σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54.

2. Για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 54Ε.».

3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

4. Η περ. ι) της παρ. 1 και η περ. ζ) της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 καταργούνται.

5. Στην περ. ια) της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 η φράση «ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές» διαγράφεται και η περ. ια) διαμορφώνεται ως εξής:

«ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό.».

6. Η περ. στ) της παρ. 2 του άρθρου 54 αντικαθίσταται ως εξής:

«στ) Στο ύψος των προβλεπομένων προστίμων της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ,»

7. Στο τέλος της παρ. 7 του άρθρου 62 προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«Το πρόστιμο για την παράβαση της περ. η) της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε.».

8. Τα πρόστιμα της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ δεν επιβάλλονται, εφόσον για τις παραβάσεις αυτές επιβληθούν τα πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 31 του ν. 3784/2009 (Α' 137).

9. Τα μοντέλα των ΦΗΜ που εμφανίζονται ως ενεργοί στο υποσύστημα taxis και τα οποία έπρεπε να αποσυρθούν από τη χρήση με βάση την Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1196/2017 (β' 4486), μπορούν να αποσυρθούν χωρίς την επιβολή κυρώσεων έως και τις 30.11.2020.».

Επειδή με την Εγκύκλιο Ε 2180/2021 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013).» διευκρινίζονται τα εξής:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ Κ.Φ.Δ. , με το οποίο ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Κάτοχοι-χρήστες Φ.Η.Μ.
- Επιχειρήσεις που έχουν λάβει έγκριση λογισμικού και υλισμικού
- Ελεγκτικές Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Σε σχέση με το ως άνω θέμα αναφέρουμε τα εξής:

Με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Α . Άρθρο 54 ΣΤ , παρ .1 περ . αά

1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. αά 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).

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι το έτος 2021 διενεργείται έλεγχος σε οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Η οντότητα διαθέτει στην κατοχή της πέντε (5) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και ο κάτοχος αυτών επενέβη στη λειτουργία των δύο (2) εξ αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη ανέρχονται στο ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000 €) ευρώ. Συνεπώς, ο μέσος όρος των

δηλωθέντων εσόδων της σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000 €) ευρώ ανά έτος. Καθόσον η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.8.2020, επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξης τους. Δηλαδή, το ύψος του προστίμου ανέρχεται στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2016 και αντίστοιχα στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2017 (1.000.000€ * 15%)..».

Επειδή με την Εγκύκλιο Ε.2051/2023 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν.4987/2022 (Α'206) (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ).» διευκρινίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

[..]2. Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι κάθε ΦΗΜ, ανεξαρτήτως είδους και τύπου, θεωρείται πάντοτε ως ενιαίο λειτουργικό σύνολο με λοιπά μέρη που ενδέχεται να διασυνδέονται εξωτερικά, μέσω κατάλληλων καναλιών επικοινωνίας με σκοπό την ορθή έκδοση των παραστατικών...

3. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ στοιχειοθετείται όταν λαμβάνουν, κατά περίπτωση, χώρα τα ακόλουθα:

α. ...β. Παραποίηση των αρχείων ΦΗΜ συνιστά η αλλοίωσή τους, δεδομένου ότι η έννοια της παραποίησης σχετίζεται αποκλειστικά με τα παραγόμενα από τους ΦΗΜ αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt).

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

(γα) Η διαπίστωση χρήσης είτε παράνομου λογισμικού είτε λοιπών άλλων μέσων με αποτέλεσμα την εκ των υστέρων διαγραφή των προαναφερόμενων αρχείων που παράγει ο ΦΗΜ και τα οποία είναι αποθηκευμένα είτε στην εσωτερική μνήμη στην περίπτωση χρήσης ΦΤΜ και ΑΔΗΜΕ είτε σε αποθηκευτικό χώρο του διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή στην περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ., συνιστά επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 65 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από την από 23-11-2021 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο στις **10-6-2018** από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας με αντικείμενο εργασιών «.....», διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των λογιστικών αρχείων και των ληφθέντων αποδείξεων του ελέγχου ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Επίσης διαπιστώθηκε ότι, παρόλο που προέκυψαν οι εν λόγω διαφορές, η σήμανση μεταξύ των ΑΛΠ που ελέγχθησαν και των ηλεκτρονικών αρχείων ήταν ίδια. Ειδικότερα, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων με την υπ' αριθ./7-08-2020 Έκθεση Κατάσχεσης της προσφεύγουσας επιχείρησης σε συνδυασμό με τα ευρήματα από τις Εκθέσεις Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης από την ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. (σχετ./7152-α'), βρέθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

Α) διπλή απόδειξη υπ' αριθ. στις 13/8/2017 (αρχεία πειστηρίου

Β) στο φάκελο Z "....." η υπ' αριθ. απόδειξη/4-8-2017 00:08 έχει σημειωθεί ως το υπ' αριθ. 9 txt αρχείο (....._α). Το ακριβώς προηγούμενο txt αρχείο, δηλαδή το υπ' αριθ. 8 (....._α), περιέχει τα στοιχεία της υπ' αριθ./4-8-2017 00:54 ΑΛΠ.

Συνεπώς διαπιστώθηκε ότι από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου **επέμβαση στις εκδοθείσες ΑΛΠ** καθότι όπως διαπιστώνεται από τα κατασχεθέντα ηλεκτρονικά αρχεία της προσφεύγουσας πρώτα εκδόθηκε και σημειώθηκε η υπ' αριθ. στις 4-8-2017 και ώρα 00:54 και μετά η υπ' αριθ. στις 4-8-2017 και ώρα 00:081 πράγμα που δεν εφικτό καθώς η αρίθμηση των ΑΛΠ ακολουθεί αύξουσα σειρά σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1220/12 και συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο 2.26 "Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ" παράγραφος 1 περίπτωση 2.

Γ) στο αντίγραφο του κατασχεμένου σκληρού δίσκου της επιχείρησης το εκτελέσιμο αρχείο εντολών, με ονομασία «clear.bat» και του οποίου όλες οι εντολές του αναφέρονται στη μαζική διαγραφή αρχείων στις διαδρομές που περιέχει έτσι όπως έχει αναλυτικά περιγραφεί στην Έκθεση Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης υπ' αριθ./5728/3-β' (5Z1.6 σελ 33-34)

Από τα ως άνω ευρήματα του ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε την δυνατότητα να διαγράφονται παραγγελίες και τα αρχεία καταγραφής των εργασιών του χειριστή κατά την διάρκεια λήψης παραγγελιών με αποτέλεσμα σε ενδεχόμενο έλεγχο να μην υπάρχουν τα πραγματικά στοιχεία των οικονομικών συναλλαγών. Αυτό, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ανευρέθη και διπλή απόδειξη καταδεικνύει ότι τα προγράμματα της είχαν αυτές τις επιλογές και χρησιμοποιήθηκαν για συγκεκριμένο λόγο. Ο λόγος αυτός έγινε κατανοητός με την ύπαρξη των ανεπισημωμένων στοιχείων από τον μηχανογράφο, όπου αποδείχθηκε ότι γινόταν επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ, και υπήρξε απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Συγκεκριμένα, στις καταγραφές των οικονομικών αποτελεσμάτων για την προσφεύγουσα επιχείρηση ανευρέθηκαν σημειώσεις του μηχανογράφου (πραγματοποιηθέντα έσοδα, δηλωμένα έσοδα, απομείωση, ποσοστό απομείωσης, υπολογισμός αμοιβής για την υπηρεσία απομείωσης, αμοιβές που εισπράχθηκαν για την υπηρεσία αυτή, κλπ).

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ, στο αρχείο με την ένδειξη αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων στα οποία έχουν πρόσβαση διαπιστευμένοι χρήστες και από τον σχεδιασμό των κατασχεθέντων αρχείων από την εταιρεία μηχανογράφησης διαπιστώθηκε ότι τα ποσά της στήλης είναι τα ποσά των τροποποιημένων Z τα οποία αφαιρούνται από τα ποσά της στήλης καθαρό τα οποία είναι και τα μεγαλύτερα, και στη συνέχεια προκύπτει η ένδειξη «**διαφορά**».

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι στους υπολογισμούς των αριθμητικών δεδομένων των κατασχεθέντων αρχείων του μηχανογράφου που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριλαμβάνονται οι χονδρικές πωλήσεις (τιμολόγια), οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν από άλλου τύπου ΦΗΜ εκτός ΕΑΦΔΣΣ. Από την μη συμμετοχή των χονδρικών πωλήσεων στην διαδικασία απομείωσης προκύπτει ότι από επιλογή απομειώνονται οι λιανικές πωλήσεις για τις οποίες οι φορολογικές αρχές δεν διαθέτουν πληροφοριακές εφαρμογές διασταύρωσής τους. Αντίθετα, επειδή οι χονδρικές πωλήσεις δηλώνονται στις φορολογικές αρχές και από τους δύο συμβαλλόμενους δεν προέκυψαν στοιχεία απομείωσής τους. Επιπλέον η αναφορά των κατασχεμένων αρχείων του μηχανογράφου μόνο σε λιανικές πωλήσεις οι οποίες κατά τα ανωτέρω συμφωνήθηκαν με τα βιβλία της επιχείρησης προσδίδει αξιοπιστία στα αναφερόμενα δεδομένα στο σύνολό τους και καταδεικνύει την μέριμνα που ελήφθη για τυχόν ελέγχους διασταύρωσης χονδρικών πωλήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αριθμητικά ποσά της **στήλης ..** ως τα πραγματικά επιτευχθέντα αποτελέσματα της προσφεύγουσας και τα δεδομένα της **στήλης** ως τα τροποποιημένα έσοδα, αναφερόμενος πλήρως και επεξηγηματικώς στους λόγους που οδήγησαν στα συμπεράσματά του όπως αυτοί εκτίθενται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στις σελ.22-26 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί παραποίησης του εν χρήσει ΦΗΜ για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, αξιοποιώντας, εκτός των ευρημάτων του ελέγχου, και την με αρ./1-α' επίσημη Έκθεση Εργαστηριακή Πραγματογνωμοσύνης του Τμήματος Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων & Υπολογιστικών Συστημάτων της Δ/νσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 23-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η αποδιδόμενη παράβαση περί παραποίησης του εν χρήσει με αρ. σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ και συνεπώς καθίσταται νόμιμη η επιβολή των υπό κρίση προστίμων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις των άρθρων 54ΣΤ ΚΑΙ 54Ε του ΚΦΔ. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη επαρκούς αιτιολόγησης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας προσκομίζει στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και να ανατρέψουν τα πορίσματα των διενεργηθέντων ελέγχων.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 23-11-2021 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας

εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **5-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ./15-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 και της με αριθ./15-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χανίων.

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

Φορολογικό έτος 2017

-Υπ' αρ./15-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤπερ.1α του ΚΦΔ
Ποσό προστίμου για καταβολή: 35.059,08€

Φορολογικό έτος 2018

-Υπ' αρ./15-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.54ΣΤπερ.1α του ΚΦΔ
Ποσό προστίμου για καταβολή: 35.059,08€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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