



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/7/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Αριθμός Απόφασης: 2114

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΕ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (**ΦΕΚ Β 984-12.03.2021**), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **22-4-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, που εδρεύει στον οδός, αριθ., κατά των με αριθμό: α) αρ. /2021

Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και δ)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τis με αριθμό: α) αρ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και δ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 16/3/2021 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμων επί παραβάσεων άρθρου 54^A Ν. 4174/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-4-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....” 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:

Α) Με την αριθμό/2021 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά φορολογικού έτους **2017** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 36.297,12 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε παρ.1 του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ΄περ.1 β του ιδίου νόμου .

Β) Με την αριθμό/2021 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά φορολογικού έτους **2018** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 36.297,12 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε παρ.1 του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ΄περ.1 β του ιδίου νόμου .

Γ) Με την αριθμό/2021 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά φορολογικού έτους **2019** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 36.297,12 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε παρ.1 του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ΄περ.1 β του ιδίου νόμου.

Δ) Με την αριθμό/2021 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά φορολογικού έτους **2020** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 36.297,12 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε παρ.1 του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 ΣΤ΄περ.1 β του ιδίου νόμου.

Οι παραβάσεις αφορούν στην μη προσκόμιση από την ελεγχόμενη επιχείρηση ύστερα από το με αριθ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων του άρθρου 14 ΚΦΔ των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και συγκεκριμένα αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, s.txt, d.txt και e.txt (ΠΟΛ 1220/ 13.12.2012) από την ΦΗΜ/ ΕΑΦΔΣΣ που είχε στην κατοχή της με αριθμό μητρώου κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, 2020.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 16/3/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμων επί παραβάσεων άρθρου 54^Α Ν. 4174/2013, της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά.

Ειδικότερα κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά σύμφωνα με την υπ' αριθ./2020 εντολή ελέγχου, στα ηλεκτρονικά αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή που είναι συνδεδεμένος με τον ΦΗΜ (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου δεν εντοπίστηκαν τα αρχεία που παράγουν οι ΦΗΜ (txt αρχεία) εντός του σκληρού δίσκου.

Στη συνέχεια συντάχθηκε και επιδόθηκε στην ελεγχόμενη το υπ'αρ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων άρθρου 14ν. 4174/13 για προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων txt που παράγει η ΦΗΜ (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου από την έναρξη λειτουργίας της ήτοι 29/3/2017 έως την ημερομηνία του ελέγχου 21/10/2020 και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να εντοπίσει στον ηλεκτρονικό υπολογιστή, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να τροποποιηθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, και να περιορισθεί το επιβληθέν πρόστιμο με την αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης της περ. ια΄της παρ. 2 του άρθρου 54, του ν.4174/2013, ισχυριζόμενη ότι:

- Απαλλαγή λόγω συνδρομής λόγων ανωτέρας βίας. Η απώλεια των ζητηθέντων στοιχείων δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα, αλλά σε καταστροφή του αποθηκευτικού συστήματος του σκληρού δίσκου του ηλεκτρονικού υπολογιστή που διαθέτει η επιχείρηση λόγω βραχυκυκλώματος, αιτία η οποία γνωστοποιήθηκε στους ελεγκτές κατά την διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου.
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων.
- Ο έλεγχος διενεργήθηκε για φορολογικά έτη πριν την 31.12.2020, επομένως δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της περ. α΄του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013. Σε κάθε

περίπτωση δε ακόμα και η εφαρμογή της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε του ν.4174/2013, η οποία εφαρμόζεται κατά τον νομοθέτη για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του προαναφερόμενου νόμου είναι φανερώς δυσανάλογη και καταχρηστική.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

1.....

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

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

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

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.

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

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

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994),

εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

«γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.)».

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1221/2012** με θέμα: «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποστελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» ορίζεται ότι:

Άρθρο 3.

Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

3.1. Ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου, Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής κλπ.), θα πρέπει να διαθέτει:

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό - Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)
- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Ο τρόπος εκτύπωσης - έκδοσης των στοιχείων γενικά δεν αλλάζει και είναι δυνατόν να εξακολουθεί να γίνεται με την ήδη υπάρχουσα υποδομή και τον εκτυπωτικό μηχανισμό του εκδότη.

3.2. Μετά την καταχώριση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης - εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί και αποθηκεύει σε δύο χωριστά αρχεία στον υπολογιστή:

α) Το πρώτο αρχείο που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt).

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ επιτρέπεται να διαθέτει παραμετροποίηση, ώστε να ανακτά πάντα τα απαιτούμενα δεδομένα του πίνακα Β ορθά. Προκειμένου να είναι πάντα εφικτή η ανίχνευση των δεδομένων ενδιαφέροντος μέσα από την φόρμα του παραστατικού, επιτρέπεται η εκτύπωση σε πρόσφορο σημείο του παραστατικού, μιας γραμμής που περιέχει όλα ή μέρος αυτών των δεδομένων,

καθώς και προαιρετικά χαρακτήρων έναρξης - τέλους. Σε περίπτωση εκτύπωσης αντιτύπου, τα ποσά ενδιαφέροντος του αρχείου e.txt είναι μηδέν και ο κωδικός είδους παραστατικού υποδηλώνει αντίτυπο. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού επιστροφής χρημάτων (όπως πιστωτικό τιμολόγιο, δελτίο επιστροφής), τα ποσά ΦΠΑ και καθαρής αξίας στο αρχείο e.txt είναι αρνητικά, όπως ορίζονται αναλυτικά στον πίνακα Δ.

Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ επικοινωνεί και αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά, επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨ για τα δεδομένα του e.txt.

3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα του αρχείου a.txt, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης - υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλαδή μια ΠΑΗΨ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨ, στη μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου 4 .

3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη ΠΑΗΨ, και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου (αρχείο a.txt), όσο και την ΠΑΗΨ (αρχείο b.txt).

3.5. Το λογισμικό υποστήριξης αμέσως μετά και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, επεξεργάζεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β) υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨ. Η ΠΑΗΨ αυτή τελικά συμπεριλαμβάνεται στο αρχείο e.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Γ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτό το αρχείο e.txt σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

3.6. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

3.7. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των ΠΑΗΨ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨ του προηγούμενου Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨ μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ που την αποθηκεύει σε ξεχωριστό αρχείο (c.txt).

3.8. Αμέσως μετά, το λογισμικό υποστήριξης επεξεργάζεται τις ΠΑΗΨ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Ζ, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨ, την οποία αποθηκεύει σε ειδικό αρχείο με όνομα d.txt.

3.9. Στο τέλος της ημερήσιας κίνησης και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Αναφοράς «Z», το λογισμικό υποστήριξης αναλαμβάνει την ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση ενός αρχείου ημέρας s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt καθώς και τα δεδομένα του d.txt σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

3.10. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Z ως Z ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Z είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Z. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1220/2012 με θέμα: «Κωδικοποίηση τεχν. προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων-χρήση και λειτουργία –κεφάλαιο .3 ειδικές ασφαλείς φορολογικές διατάξεις σήμανσης στοιχείων και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους» ορίζεται ότι :

7.2. Ηλεκτρική Τροφοδοσία

7.2.1. Οι ΕΑΦΔΣΣ διαθέτουν αυτόνομη είσοδο παροχής τροφοδοσίας ηλεκτρικού ρεύματος, είτε εναλλασσόμενου (Τάσεως $230V \pm 10\%$ συχνότητας $50Hz \pm 5\%$), είτε συνεχούς (12 ή 24 V DC).

7.2.2. Ενδεχόμενη εξωτερική ηλεκτρική τροφοδοτική διάταξη (ανορθωτής -μετασχηματιστής κλπ), θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα της ΕΑΦΔΣΣ και της έγκρισης της.

7.2.3. Σε κατάσταση λειτουργίας σε σύνδεση με διασυνδεδεμένο σύστημα Η/Υ, η ηλεκτρική τροφοδοσία της ΕΑΦΔΣΣ, είναι δυνατόν να λαμβάνεται από τον διασυνδεδεμένο Η/Υ.

7.3. Μνήμη εργασίας - ασφάλεια δεδομένων

7.3.1. Η μνήμη εργασίας είναι η μονάδα όπου ενταμιεύονται τα προγράμματα, οι ΠΑΗΨΣ για κάθε σημεινόμενο στοιχείο και τα ενδιάμεσα δεδομένα επεξεργασίας που απαιτούνται ή δημιουργούνται κατά την ημερήσια λειτουργία της ΕΑΦΔΣΣ.

7.3.2. Στην μνήμη εργασίας τηρούνται και όλοι οι απαραίτητοι αθροιστές, όπως ο ημερήσιος μετρητής εκδοθεισών δελτίων σήμανσης, τυχόν άλλοι απαραίτητοι αθροιστές π.χ. αριθμός βλαβών (CMOS Error), επεμβάσεις εξουσιοδοτημένων τεχνικών κ.λ.π.

7.3.3. Το λογισμικό της ΕΑΦΔΣΣ προστατεύει με ειδικό σύστημα ασφάλειας το περιεχόμενο της μνήμης εργασίας και δεν επιτρέπει με κανένα τρόπο την ακύρωση / διαγραφή, η αφαίρεση αριθμών από τους ημερήσιους σωρευτές / αθροιστές της μνήμης εργασίας.

7.3.4. Δεν είναι δυνατή σε καμιά περίπτωση η πράξη της αφαίρεσης, ούτε η διαγραφή δεδομένων από τη μνήμη εργασίας, ούτε η επικάλυψη τους με άλλα.

7.3.5. Ο μηδενισμός της μνήμης εργασίας γίνεται μόνον μετά την επιτυχή μεταφορά και εγγραφή των απαραίτητων στοιχείων στη φορολογική μνήμη. Τα δεδομένα που εγγράφονται στην φορολογική μνήμη και εκτυπώνονται στο δελτίο ΔΗΦΑΣΣ - «Ζ», προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από αυτά που έχουν διαμορφωθεί και συσσωρευτεί στη μνήμη εργασίας της ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό της ΕΑΦΔΣΣ δεν επιτρέπει με κανένα τρόπο την έκδοση του δελτίου ΔΗΦΑΣΣ - «Ζ» κατευθείαν, από δεδομένα που έχουν προσχηματισθεί σε διασυνδεδεμένο σύστημα Η/Υ και προέρχονται κατ' ευθείαν απ' αυτό.

7.4. Βλάβη Μνήμης Εργασίας (CMOS Error)

7.4.1. Η ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει κατάλληλα ηλεκτρονικά κυκλώματα ή και λογισμικό, για την ανίχνευση, αρίθμηση και καταγραφή οποιασδήποτε βλάβης της μνήμης εργασίας (CMOS Error).

7.4.2. Η διαπίστωση της βλάβης της μνήμης εργασίας σηματοδοτείται από την ΕΑΦΔΣΣ, με σχετικό προειδοποιητικό ηχητικό σήμα, ή και την εκτύπωση αντίστοιχου ενδεικτικού μηνύματος.

7.4.3. Πέραν αυτού, τα ηλεκτρονικά κυκλώματα και το λογισμικό της ΕΑΦΔΣΣ, δεν επιτρέπουν καμία λειτουργία της ΕΑΦΔΣΣ, πριν από την αποκατάσταση της βλάβης.

7.4.4. Η βλάβη της μνήμης εργασίας γίνεται αντιληπτή από το λογισμικό υποστήριξης του διασυνδεδεμένου Η/Υ, σε κάθε προσπάθεια επικοινωνίας του με την ΕΑΦΔΣΣ, και με κατάλληλο μήνυμα, προειδοποιεί το χειριστή του Η/Υ για το γεγονός αυτό.

7.4.5. Μετά από κάθε ανίχνευση βλάβης της μνήμης εργασίας :

- Η βλάβη, αφού ανιχνευθεί από τα κυκλώματα της ΕΑΦΔΣΣ, αποκαθίσταται από εξουσιοδοτημένο τεχνικό και καταγράφεται στο συνοδευτικό βιβλιάριο συντήρησης.
- Ενεργοποιείται με ευθύνη του κατόχου - χειριστή της ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, που ευρίσκεται στο διασυνδεδεμένο Η/Υ.
- Αποστέλλονται εκ νέου στην ΕΑΦΔΣΣ τα δεδομένα όλων των φορολογικών στοιχείων, ένα - ένα, με την σειρά που εκδόθηκαν - «σημάνθηκαν» προ της εμφάνισης της βλάβης της μνήμης εργασίας για την εκ νέου δημιουργία των απαραίτητων συνόψεων (ΠΑΗΨΣ) και λοιπών δημοσιονομικών δεδομένων (αθροιστών κλπ), τα οποία είναι απαραίτητα για την δημιουργία της γενικής ημερήσιας «σύνοψης - υπογραφής».
- Στην περίπτωση αυτή, για κάθε εκ νέου σημεινόμενο στοιχείο, επιστρέφεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, η νέα ΠΑΗΨΣ και τα δεδομένα της Συμβολοσειράς Σήμανσης. Το λογισμικό του Η/Υ προσθέτει τη νέα Συμβολοσειρά Σήμανσης, ως νέα γραμμή στο τέλος του αντίστοιχου ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ - Συμβολοσειράς Σήμανσης, του συγκεκριμένου στοιχείου.
- Στα εκ νέου εκδιδόμενα ΔΦΣΣ, υποχρεωτικά αναγράφεται η χαρακτηριστική ένδειξη «ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ»

- Εκδίδεται υποχρεωτικά το σχετικό Δελτίο Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείου - (ΔΗΦΑΣΣ) - «Ζ».

7.5. Για την Ενταμίευση δεδομένων στη φορολογική μνήμη

7.5.1. Στη φορολογική μνήμη ενταμιεύονται όλες οι φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες και συγκεκριμένα: α) Σταθερά στοιχεία

1. Αριθμός Μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ. Παραμένει αμετάβλητος κατά την διάρκεια ζωής της ΕΑΦΔΣΣ και αλλάζει μόνο όταν γίνει αντικατάσταση της φορολογικής μνήμης με καινούργια (λόγω βλάβης ή πλήρωσης αυτής με δεδομένα).

2. Ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο ή επωνυμία χρήστη - κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ

3. Διεύθυνση εγκατάστασης χρήστη - κατόχου

4. Δραστηριότητα, Επάγγελμα χρήστη - κατόχου

5. ΑΦΜ και αρμόδια ΔΟΥ χρήστη - κατόχου

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. Αφού ολοκληρωθεί η ημερήσια κίνηση με τη διαδικασία έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων (ΔΗΦΑΣΣ) - Ζ. ενταμιεύεται στη φορολογική μνήμη μία εγγραφή με την ημερομηνία και ώρα, και με τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Το πλήθος των ημερήσιων εκδοθέντων Δελτίων Φορολογικής Σήμανσης Στοιχείου - (ΔΦΣΣ).
2. Το πλήθος των εκδοθέντων Δελτίων Φορολογικής Σήμανσης Στοιχείου - (ΔΦΣΣ) από την έναρξη λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ.
3. Το πλήθος βλαβών μνήμης εργασίας (CMOS Error) από την έναρξη λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ.
4. Το πλήθος αλλαγών λεκτικών χρήστη - κατόχου από την έναρξη λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ.
5. Το πλήθος αποσυνδέσεων της ΕΑΦΔΣΣ, από την έναρξη λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ.
6. Το πλήθος «επεμβάσεων» εξουσιοδοτημένου τεχνικού, από την έναρξη λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ.
7. Το χαρακτήρα (byte) ελέγχου για αναγνώριση αληθούς εγγραφής στη φορολογική μνήμη.

7.6. Ρολόι ΕΑΦΔΣΣ και Ωρα έκδοσης δελτίων

Οι ΕΑΦΔΣΣ διαθέτουν υποχρεωτικά ενσωματωμένη δυνατότητα αυτόματης προσαρμογής του ρολογιού στη θερινή και χειμερινή ώρα αντίστοιχα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε ν.4174/2013 όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 101 παρ.2 Ν.4714/2020 ορίζεται ότι:

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.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Το πρόστιμο της περ. α) επιβάλλεται και στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ.

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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54 ΣΤ ν.4174/2013** όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 101 παρ.2 Ν.4714/2020 ορίζεται ότι:

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.».

Επειδή τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ προστέθηκαν με το [άρθρο 101](#) παρ.2 Ν.[4714/2020](#), ΦΕΚ Α 148/31.7.2020, με την παρ.3 του οποίου ορίζεται ότι:

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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά βάσει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης στοιχείων λιανικής από τον με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ ηλεκτρονικό μηχανισμό, ο οποίος δεν λειτουργούσε με εγκεκριμένες προδιαγραφές σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1221/2012 (δημιουργία αρχείων e.txt , d.txt, s.txt), κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 54ΣΤ περ. 1β΄ του ν.4174/2013.

Ειδικότερα κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στα ηλεκτρονικά αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή που είναι συνδεδεμένος με τον ΦΗΜ (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου **δεν εντοπίστηκαν τα αρχεία που παράγουν οι ΦΗΜ (txt αρχεία) εντός του σκληρού δίσκου.**

Στη συνέχεια συντάχθηκε και επιδόθηκε στην ελεγχόμενη το υπ'αρ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων άρθρου 14ν. 4174/13 για προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων txt που παράγει η ΦΗΜ (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου από την έναρξη λειτουργίας της έως την ημερομηνία του ελέγχου και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να εντοπίσει στον ηλεκτρονικό υπολογιστή, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται,ότι η απώλεια των ζητηθέντων στοιχείων δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα, αλλά σε λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σε βραχυκύκλωμα στον σκληρό δίσκο του ηλεκτρονικού υπολογιστή, το οποίο είχε ως συνέπεια την καταστροφή του αποθηκευτικού συστήματος του σκληρού δίσκου και ότι αυτό γνωστοποιήθηκε στους ελεγκτές κατά την διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου και συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4174/2013 περί απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61§1 του ν. 4174/2013 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, στην παρ. 13 της II ενότητας της ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζεται ότι:

«13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του».

Επειδή, με το υπ' αριθμ. 1076635/16/0015/14-07-2008 έγγραφο της 15ης Δ/σης του Υπ. Οικ. αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα:

«5) Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξιμέτρου κλπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κλπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: ΣτΕ 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. ΣτΕ 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. 6) Με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008, έγινε υπόμνηση των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων και δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις ΔΟΥ για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού

μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών, ...»

Περαιτέρω, κατά την πάγια νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣτΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή η απώλεια του ΦΗΜ και κατ' επέκταση των ηλεκτρονικών αρχείων txt που αυτός παράγει, προκειμένου να μην επιφέρει την επιβολή προστίμου, πρέπει να οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, πράγμα το οποίο δεν απέδειξε η προσφεύγουσα. Το γεγονός ότι, όπως ισχυρίζεται, ενημέρωσε προφορικά τους ελεγκτές κατά την ώρα του ελέγχου ότι η απώλεια των ζητηθέντων στοιχείων δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα, αλλά σε λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σε βραχυκύκλωμα στον σκληρό δίσκο του ηλεκτρονικού υπολογιστή το οποίο είχε ως συνέπεια την καταστροφή του αποθηκευτικού συστήματος του σκληρού δίσκου **δεν στοιχειοθετεί την ύπαρξη λόγων ανωτέρας βίας κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, καθόσον δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία, (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης), δεδομένου ότι σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη ΠΟΛ 1220/2012, κεφ.3, παρ.7.4, το σύστημα ΕΑΦΔΣΣ λειτουργεί με δικλείδες ασφαλείας σε περίπτωση βλάβης και προστατεύει με ειδικό σύστημα ασφάλειας το περιεχόμενο της μνήμης εργασίας, καθώς επίσης προβλέπονται από την ίδια ως άνω ΠΟΛ και οι απαιτούμενες ενέργειες σε περίπτωση βλάβης, ώστε από τα πραγματικά περιστατικά σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία να προκύπτει, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός της απώλειας των ηλεκτρονικών αρχείων txt που παράγει η ΦΗΜ δεν μπορούσε να αποτραπεί.**

Επειδή επιπλέον, όπως προκύπτει από το έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, «η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση, όπως όφειλε, λαμβάνοντας όλα τα απαραίτητα μέτρα για την ασφαλή διαφύλαξη των αρχείων που αναφέρονται στην ανωτέρω

Έκθεση Ελέγχου, όπως αντίγραφα ασφαλείας (backup) κατά τακτικά χρονικά διαστήματα ή/ και σε σύνδεση αντίγραφα ασφαλείας (real time backup) που παρέχονται ως δυνατότητα από τους ΦΗΜ».

Ως εκ τούτου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄Πειραιά, στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών, ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει το λόγο ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε για φορολογικά έτη πριν την 31.12.2020, επομένως δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της περ. α΄ του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013. Σε κάθε περίπτωση δε ακόμα και η εφαρμογή της περίπτωσης β΄ της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται κατά τον νομοθέτη για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του προαναφερόμενου νόμου είναι φανερώς δυσανάλογη και καταχρηστική.

Επειδή τα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ, βάσει των οποίων καταλογίσθηκε το επίδικο πρόστιμο, προστέθηκαν με το [άρθρο 101](#) παρ.2 Ν. [4714/2020](#), [ΦΕΚ Α 148/31.7.2020](#), με την παρ.3 του οποίου ορίζεται ότι:

3. α)

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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 144 του Ν.4714/2020 [ΦΕΚ Α 148/31.7.2020](#) ορίζεται ότι:

Έναρξη ισχύος

Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η διαπίστωση της παράβασης έγινε, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 22/10/2020 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ΑΘΗΝΩΝ, ήτοι μετά τις 31.7.2020 που τέθηκαν σε ισχύ οι διατάξεις των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ΄ του ν.4174/2013, όπως αυτές προστέθηκαν με το άρθρο 101 παρ.2 Ν.4714/2020([ΦΕΚ Α 148/31.7.2020](#)), οι οποίες έχουν εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του προστίμου έλαβε υπόψη: α) ότι το πρόστιμο για τις συγκεκριμένες διαδικαστικές παραβάσεις επιβάλλεται κατά τον χρόνο που διαπιστώνεται η παράβαση βάσει του άρθρου

101 του Ν. 4714/2020, β) ότι η έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020 είναι η 31-07-2020, και γ) ότι η διαπίστωση της παράβασης έγινε κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 22/10/2020.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθά επέβαλε ο έλεγχος για την διαπιστωθείσα παράβαση μετά την 31/07/2020 το πρόστιμο του άρθρου 54 Ε' **§1 α',β'** του ν. 4174/2013.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **22-4-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ και την επικύρωση των με αριθμό: α) αρ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και δ)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά,

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

A) Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο αρθρ. 54^Ε §1 α' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ'§1 β'): ποσό 36.297,12 €

B) A) Φορολογικό έτος 2018

Υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο αρθρ. 54^Ε §1 α' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ'§1 β'): ποσό 36.297,12 €

Γ) Φορολογικό έτος 2019

Υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο αρθρ. 54^Ε §1 α' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ'§1 β'): ποσό 36.297,12 €

Δ) Φορολογικό έτος 2020

Υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο αρθρ. 54^Ε §1 α' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ'§1 β'): ποσό 36.297,12 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.