



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 16-7-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Αριθμός Απόφασης: 2542

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 2131604553

**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 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
  - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
2. 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».
3. Την από **18-3-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με **ΑΦΜ** ....., με έδρα στη ....., οδός ....., κατά της με αρ. .... /2022 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54<sup>Ε</sup> ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αρ. .... /2022 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54<sup>Ε</sup> ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 11-1-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-3-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αρ. ..../2022 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **90.000,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54<sup>E</sup> παρ.1β ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ.8, 9 και 12 του ν.4308/2014.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ν.2859/00 (ΦΠΑ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) από την ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ δυνάμει της με αρ. ....//...../2021 σχετικής εντολής ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η μη προσκόμιση ύστερα από τη μη υπ' αρ. ..../2020 πρόσκληση του αρθ.14 του ν. 4174/2013 των ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt & s.txt) που αφορούν τις Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου:

1. .... ο οποίος τέθηκε σε λειτουργία την 25-05-2012 για την οποία δεν προσκομίστηκαν ηλεκτρονικά αρχεία για το διάστημα από 01/01/2017 έως 08/07/2019.
2. .... ο οποίος τέθηκε σε λειτουργία την 16/06/2014 για την οποία δεν προσκομίστηκαν ηλεκτρονικά αρχεία για το διάστημα από 01 /01/2017 έως 03/07/2019.

Τα ανωτέρω συνιστούν παράβαση των διατάξεων των αρθ.8,9 και 12 του ν. 4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ.54<sup>E</sup> παρ.1β του ν. 4174/2013 όπως ισχύουν με τις διατάξεις του ν.4864/2021 αρθ.91 παρ.1, ήτοι 3 έτη X 30.000,00€=90.000,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, άλλως τη μεταρρύθμισή της και τον περιορισμό του προστίμου στο ελάχιστο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης Κρίσιμο νομοθετικό καθεστώς για την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων είναι ο χρόνος τέλεσης του κρίσιμου φορολογικού περιστατικού, ήτοι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρεώσεως (ΣτΕ 564/1977, 498/1978.) ή τέλεσης της παραβάσεως. Οι όποιες συντελεσθείσες παραβάσεις είναι αυτές της μη διαφύλαξης των συγκεκριμένων αρχείων, οι οποίες έλαβαν χώρα στις 31-7-2018 και 3-7-2019 αντίστοιχα, ήτοι σε χρόνο που δεν ίσχυε η νέα διάταξη του άρθρου 54<sup>E</sup>Ν.4174/2013.
2. Πράγματι, δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία που δημιούργησαν οι εν λόγω Φ.Η.Μ. της ατομικής του επιχείρησης διότι:  
(α) Ο με αρ. .... ΦΗΜ λειτουργούσε στο υποκατάστημα της ατομικής του επιχείρησης στην περιοχή των ....., το οποίο υποκατάστημα διέκοψε τη λειτουργία του στις 31-7-2018. Τα συγκεκριμένα txt αρχεία που ζήτησε η φορολογική αρχή ήσαν αποθηκευμένα στον παλιό ηλεκτρονικό υπολογιστή του εν λόγω υποκαταστήματος, ο οποίος πετάχτηκε λόγω παλαιότητας και εκ παραδρομής τα συγκεκριμένα αρχεία δεν αποθηκεύτηκαν σε άλλο μέσο. (β) Ο με αρ. .... ΦΗΜ λειτουργούσε στην έδρα της ατομικής του

επιχείρησης επί της οδού ..... Τα συγκεκριμένα txt αρχεία που ζήτησε η φορολογική αρχή ήταν αποθηκευμένα σε παλιό ηλεκτρονικό υπολογιστή του εν λόγω καταστήματος, ο οποίος χάλασε (κράσαρε) και αναγκάστηκε να τον αντικαταστήσει, ενώ το παλιό μηχάνημα πετάχτηκε στην ανακύκλωση χωρίς να είναι εφικτή η ανάκτηση των αρχείων του.

3. Επικουρικά, σύμφωνα με το άρθρο 54Ε παρ.1, τελευταίο εδάφιο ν.4174/2013 «*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.*». Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν ισχυρίζεται ότι εξαιτίας της μη διαφύλαξης από τον ίδιο των άνω συγκεκριμένων αρχείων .txt, δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής του επιχείρησης για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, μη νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή προστίμου με την προσβαλλόμενη πράξη, κατά παράβαση της διάταξης του τελευταίου εδαφίου, της παραγράφου 1, του άρθρου 54Ε ν.4174/2013.

**Επειδή, στις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής**

... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: . . β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής, γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. . .

**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

**1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

**2.** Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. .

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. . .

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. . . .

#### **Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων**

**1** Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου, β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

**2** Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

**3** Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.

#### **Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών .... 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.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητας του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους: α).. **δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.**

#### **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.

**3.** Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου...».

**Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/13.12.2012:**

«...5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

**5.7.4.1.** Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

**5.7.4.2.** Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

**5.7.4.3.** Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους. . . » .

**Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ενοτήτων 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ. 1221/2012:**

**5.7.4.4.** «4.3.2.4. Κατά την έκδοση του Z δημιουργείται το αρχείο s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt της ημέρας καθώς και τα δεδομένα του αντίστοιχου d.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Α. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (" " underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "s", καθώς και το επέκταση «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ- 928).

**5.7.4.5.4.3.3.** Για την υποχρέωση και το σκοπό διαφύλαξης των αποθηκευμένων Ηλεκτρονικών Αρχείων.

**5.7.4.6.4.3.3.1.** Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ - Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί αυτό, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt, s.txt), με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (6 χρόνια), παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.»

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1, 2 του αρ. 13 του ν. 4174/2013:** «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.

2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **αρθ.14 ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 54<sup>Ε</sup>§1 περ. α και β του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του αρ. 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31 -7-2020) και σύμφωνα με την παρ. 3β του ίδιου άρθρου 101, οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για **παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020:** «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) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.»

Επειδή με το **άρθ. 90 παρ.1 Ν.4864/2021** ορίζεται ότι: «1. Στην παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013 (Α'170, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ.): α) στο δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περ. α' καθορίζονται ανώτατα όρια στα επιβαλλόμενα πρόστιμα, β) στην περ. β' εξειδικεύονται οι προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου και η παρ. 1 διαμορφώνεται ως εξής: «1. α) [...] **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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.**»

**Επειδή** περαιτέρω, με την παράγραφο **3 του άρθρου 89 του ν.4864/2021**, ορίζεται ότι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν και υποθέσεις για τις οποίες μέχρι τις 29-11-2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015: «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** σύμφωνα με την από **13-01-2022** έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, κατά τη διάρκεια του διενεργηθέντος ελέγχου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ. ..../2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων επί της οποίας ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς, καθόσον από τα προσκομισθέντα ηλεκτρονικά αρχεία (σχετ. σελ.4-5 έκθεσης ελέγχου) τα οποία έλαβαν αρ. πρωτ. εισερχ. Εγγράφου ..../2020, ..../2020, την με αρ. πρωτ. ..../2020 Υπεύθυνη δήλωση και τέλος την προσκόμιση στοιχείων και Υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου ...../2020 και για τα οποία συντάχθηκε η με αρ. ..../2020 Έκθεση κατάσχεσης, διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt & s.txt) που αφορούν τις Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου 1. ...., ο οποίος τέθηκε σε λειτουργία την 25-05-2012 για την οποία δεν προσκομίστηκαν ηλεκτρονικά αρχεία για το διάστημα από 01/01/2017 έως 08/07/2019 και 2. .... ο οποίος τέθηκε σε λειτουργία την 16/06/2014 για την οποία δεν προσκομίστηκαν ηλεκτρονικά αρχεία για το διάστημα από 01 /01/2017 έως 03/07/2019.

**Επειδή**, το άρθρο 54Ε του ν.4174/2013 όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31.07.2020), εφαρμόζεται **για παραβάσεις που διαπιστώνονται** μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.08.2020. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης με εφαρμογή των διατάξεων επιβολής προστίμου όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των σχετικών παραβάσεων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος και κρίσιμος χρόνος στην υπό κρίση περίπτωση είναι ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης, ήτοι η 21<sup>η</sup> Οκτωβρίου 2020, ημερομηνία κατά την οποία έλαβε γνώση η φορολογική διοίκηση της υπεύθυνης δήλωσης του προσφεύγοντα, που έλαβε αρ. εισερχομένου εγγράφου στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ..../21-10-2020, στην οποία αναφέρεται ρητώς η αδυναμία προσκόμισης των ζητηθέντων.

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα δεν αμφισβητεί το γεγονός της μη διαφύλαξης/τήρησης των ηλεκτρονικών αρχείων επί των οποίων επεβλήθη το κρινόμενο πρόστιμο αλλά ισχυρίζεται ότι

αφενός για τον με αρ. .... ΦΗΜ, ο Η/Υ στον οποίο ήταν αποθηκευμένα τα αρχεία πετάχτηκε και εκ παραδρομής δεν αποθηκεύτηκαν σε άλλο μέσο και για τον με αρ. .... ΦΗΜ ο Η/Υ χάλασε χωρίς να είναι δυνατή η ανάκτηση των αρχείων που ήταν αποθηκευμένα σε αυτόν. Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν γεννάται ζήτημα ανωτέρας βίας, καθόσον δεν αποδεικνύεται η επικαλούμενη βλάβη των Η/Υ ούτε άλλωστε προκύπτει η επίδειξη δέουσας επιμέλειας (ήτοι τήρηση αντιγράφων ασφαλείας, προσπάθεια ανάκτηση αρχείων) για τη διαφύλαξη των εν λόγω αρχείων.

**Επειδή με την Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1122/16-9-2009 Απόφαση με τίτλο «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση-Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων της Α.Υ.Ο.Ο. 1057674/279/ΠΟΛ. 1081/0015/12.6.2009 (ΦΕΚ Β1211/19.6.2009)», ορίζεται:**

*«1. ...3. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στην παράγραφο 1 της παρούσας, όσοι από τους επιτηδευματίες της ιδίας παραγράφου κάνουν χρήση μηχανογραφικών συστημάτων καταχώρησης και παρακολούθησης παραγγελιοληψιών και σημαίνουν τα εκδιδόμενα φορολογικά τους στοιχεία (Α.Α.Π.) με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ του ν. [1809/1988](#), υποχρεωτικά σημαίνουν ηλεκτρονικά και την κάθε καταχώρηση παραγγελίας στο μηχανογραφικό τους σύστημα (ανεξαρτήτως εάν αυτή εκτυπώνεται άμεσα ή όχι).*

**Σε κάθε καταχωρούμενη ηλεκτρονικά παραγγελία, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, περιλαμβάνονται υποχρεωτικά και, η ημερομηνία και η ώρα, τα είδη αναλυτικά και οι ποσότητες που σερβίρονται, ο α/α του τραπεζιού, ο α/α της παραγγελίας (σερβιρίσματος) και προαιρετικά η αξία κάθε είδους, αποκλειόμενης της αναγραφής της μερικής ή συνολικής αξίας κατανάλωσης.**  
Επιτρέπεται να προσδιορίζεται το είδος των σερβιριζόμενων αγαθών με κωδικούς αριθμούς, εφόσον τηρείται θεωρημένο βιβλίο (μητρώο) κωδικής αρίθμησης.

**Τα ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία «... a.txt» και «... b.txt») της σήμανσης κάθε καταχωρούμενης και σημεινόμενης παραγγελίας φυλάσσονται, όπως και τα φορολογικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., με την υποχρέωση να εκτυπώνονται άμεσα και να παραδίδονται σε περίπτωση που αυτό ζητηθεί από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.**

**Στην απόδειξη λιανικής πώλησης (Α.Α.Π.), που σημαίνεται και εκδίδεται με την ολοκλήρωση της εξυπηρέτησης του πελάτη (κλείσιμο λογαριασμού τραπεζιού) αναγράφονται αναλυτικά τα είδη σε κάθε περίπτωση (ανεξάρτητα από τη χρησιμοποίηση κωδικών αριθμών κατά την καταχώρηση της παραγγελίας), η ποσότητα και η αξία για κάθε είδος, η συνολική αξία και ο αύξων ή οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών καταχωρήσεων – παραγγελιών που έχουν καταχωρηθεί κατά τα ως άνω.»**

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑ, προκύπτει ότι στην υπό κρίση

περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54<sup>E</sup> ν. 4174/2013 όπως αυτές ισχύουν με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 90 ν.4864/2021, καθόσον η μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση στον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt & s.txt) που αφορούν τις Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ....., και ....., αποτελούν απαραίτητα στοιχεία για την ταυτοποίηση και τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και εν γένει των φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «.....» και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 13-1-2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από 18-3-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ** ....., και την επικύρωση με αρ. ....../2022 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρθ.54<sup>E</sup> ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

#### **Φορολογικό έτος 2020**

Υπ' αρ. ....../2022 αρθ.54<sup>E</sup> ν. 4174/2013: (30.000,00€X3 έτη) **90.000,00€**

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 ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.