



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 18-04-2022

Αριθμός Απόφασης: 797



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-3332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης με έδρα

στα, κατά: α) της υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2015, β) της υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2016, γ) της υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2017, δ) της υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε ν. 4174/2013 φορ. έτους 2015, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 46.095,58€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- Παραποίησε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου &, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013.
- Δε διαφύλαξε μέρος των ηλεκτρονικών αρχείων .txt του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο ίσο με 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 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 ευρώ (10.000,00€) ανά ελεγχόμενο έτος, για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Ήτοι:

1. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ.Ο.	ΣΥΝΤΕ ΛΕΣΤΗ Σ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2015	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460,955,82€					
2. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ/Ο	ΣΥΝΤ ΕΛΕΣ ΤΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2015	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460.955,82€					

Με την υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 46.095,58€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- Παραποίησε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου &, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013.
- Δε διαφύλαξε μέρος των ηλεκτρονικών αρχείων .txt του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013.

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο ίσο με 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 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 ευρώ (10.000,00€) ανά ελεγχόμενο έτος, για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων.
Ήτοι:

1. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ.Ο.	ΣΥΝΤΕ ΛΕΣΤΗ Σ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2016	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460,955,82€					
2. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ/Ο	ΣΥΝΤ ΕΛΕΣ ΤΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2016	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460.955,82€					

Με την υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε ν. 4174/2013 φορ. έτους 2017, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 46.095,58€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- Παραποιήσε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου &, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013.
- Δε διαφύλαξε μέρος των ηλεκτρονικών αρχείων .txt του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο ίσο με 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 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 ευρώ (10.000,00€) ανά ελεγχόμενο έτος, για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Ήτοι:

1. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ.Ο.	ΣΥΝΤΕ ΛΕΣΤΗ Σ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2017	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460.955,82€					
2. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ/Ο	ΣΥΝΤ ΕΛΕΣ ΤΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2017	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460.955,82€					

Με την υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε ν. 4174/2013 φορ. έτους 2018, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 46.095,58€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- Παραποίησε επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου &, κατά παράβαση του άρθρου 40§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013.

- Δε διαφύλαξε μέρος των ηλεκτρονικών αρχείων .txt του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ν. 4174/2013

Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο ίσο με 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 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 ευρώ (10.000,00€) ανά ελεγχόμενο έτος, για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Ήτοι:

1. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ.Ο.	ΣΥΝΤΕ ΛΕΣΤΗ Σ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2018	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460.955,82€					
2. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ						
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	Μ/Ο	ΣΥΝΤ ΕΛΕΣ ΤΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
ΕΤΟΣ 2019	140.263,13€	153.651,94€	15%	2018	23.047,79€	10.000,00€
ΕΤΟΣ 2018	213.792,35€					
ΕΤΟΣ 2017	106.900,34€					
ΣΥΝΟΛΟ	460.955,82€					

Ο προσφεύγων είναι νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της επιχείρησης «.....», με κύρια δραστηριότητα «Εστιατόριο - καφετέρια», με έδρα στα

..... Για την παρακολούθηση των εργασιών της, η οντότητα έχει υποχρέωση να τηρεί τουλάχιστον απλογραφικό λογιστικό σύστημα σύμφωνα με τα αρ 1 και 2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμων εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος κατόπιν της υπ' αρ./29-10-2021 Εντολής Μερικού Ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. για τις φορολογικές περιόδους από 01/01/2015 έως 31/12/2018, ενώ ο εν λόγω έλεγχος βασίστηκε αποκλειστικά στην από 07/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) της, που αφορά τα φορολογικά έτη 2015, 2016, 2017 και 2018, σύμφωνα με την οποία προέκυψαν για τον προσφεύγοντα παραβάσεις παραποίησης με τη μορφή της επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών μηχανισμών (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου και και μη διαφύλαξης μέρους των ηλεκτρονικών αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώουκατά τα επίμαχα φορολογικά έτη.

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

- Σε κανένα στάδιο της διαδικασίας εγκατάστασης και λειτουργίας του λογισμικού της «.....» δεν υπήρξε συμφωνία και αποδοχή συστήματος με διαφορετική αποτίμηση παραγγελιοληψίας-εσόδων. Από την ως άνω εταιρία είχε μόνο τη διαβεβαίωση ότι με το λογισμικό της θα είχε τη δυνατότητα να τροποποιεί μόνο κάποιες ελάχιστες διαφορές που προκύπτουν λόγω ολικής ή μερικής ακύρωσης ή διόρθωσης της παραγγελίας κάποιου πελάτη. Για το λόγο αυτό και επιφυλάσσεται να ασκήσει τα νόμιμα δικαιώματά του κατά της εταιρίας αυτής που του προκάλεσε ανεπανόρθωτη βλάβη.
- Το ποσό που καταλογίστηκε ως πρόστιμο δεν εκτιμήθηκε σωστά με βάση τα πραγματικά περιστατικά, δεδομένου ότι διατήρησε όλα τα αρχεία txt που ζητήθηκαν από τον έλεγχο και σε καμία περίπτωση δεν απέκρυψε τα εν λόγω αρχεία, όπως μη ορθά αναφέρεται στις πράξεις επιβολής προστίμου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 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 18. Η οντότητα μπορεί να

αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου 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, με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

Επειδή, με το άρθρο 15 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τη διαδικασία εγκατάστασης και λειτουργίας του λογισμικού της «.....» ουδέποτε έλαβε γνώση αναφορικά με την εφαρμογή συστήματος με διαφορετική αποτίμηση παραγγελιοληψίας – εσόδων.

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην από 07/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της προκύπτουν τα ακόλουθα:

«Από την ύπαρξη και επεξεργασία του κατασχεθέντος ηλεκτρονικού αρχείου σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ/Δ.Ε.Ε. διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....» απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ στα φορολογικά έτη 2015 - 2018. Συγκεκριμένα, τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του μηχανισμού (..... και) για την περίοδο 2015-2016 (όπως προκύπτουν από τα δεδομένα του μηχανογράφου) και για τα έτη 2017-2018 (όπως προκύπτει από την επεξεργασία των στοιχείων της βάσης δεδομένων που κατασχέθηκε από την

ελεγχόμενη επιχείρηση) για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 §2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα καταχωμένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για τον προσφεύγοντα. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από τον προσφεύγοντα.

Πιο συγκεκριμένα, στην στήλη «ZCALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα του προσφεύγοντος, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία εσόδων της επιχείρησης, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας. Αξίζει να σημειωθεί δε ότι στα κατασχεθέντα αριθμητικά δεδομένα που αφορούν τον προσφεύγοντα δεν συμπεριλαμβάνονταν οι χονδρικές πωλήσεις της επιχείρησης, οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι ΑΛΠ που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ. εκτός ΕΑΦΔΣΣ...».

Επειδή, η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επομένως, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί άγνοιας και μη ύπαρξης ευθύνης για το γεγονός ότι η εταιρία που είχε αναλάβει την μηχανοργάνωση της επιχείρησής του, αυτοβούλως είχε εγκαταστήσει στον φορολογικό μηχανισμό της επιχείρησής του, ένα λογισμικό το οποίο είχε ενσωματωμένο μηχανισμό απομείωσης των φορολογικών εσόδων της.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος της, στοιχειοθετεί την αποδιδόμενη παράβαση της έκδοσης παραπονημένων φορολογικών στοιχείων από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για τις ελεγχόμενες περιόδους, εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια και πληρότητα.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 07/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθά και νόμιμα εκδόθηκαν οι

προσβαλλόμενες πράξεις από τη Δ.Ο.Υ. και ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, με το [άρθρο 3](#) του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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».

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: «Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54^Ε§1,2,3 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει με την κωδικοποίηση του αρ 90§1 του ν. 4864/2021: 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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

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, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 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 οποιονδήποτε 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.

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 κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το

ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54ΣΤ του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε για την ελεγχόμενη περίοδο :
«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, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

Στις 26/09/2018 συνεργείο ελέγχου της προαναφερθείσας υπηρεσίας μετέβη για φορολογικό έλεγχο στην έδρα και στο υποκατάστημα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Από τον ανωτέρω έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης κατασχέθηκαν Συγκεντρωτικές καταστάσεις – Ζήτα, ενώ λήφθηκε φυσικό αντίγραφο από τον σκληρό δίσκο του εν λειτουργία Η/Υ με σειριακό αριθμό Από τον ανωτέρω έλεγχο στο υποκατάστημα της επιχείρησης του

προσφεύγοντος, κατασχέθηκε φυσικό αντίγραφο από τον σκληρό δίσκο του εν λειτουργία Η/Υ με σειριακό αριθμό

Με το πέρας του ελέγχου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, η υπ' αρ./26-09-2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στοιχείων με την οποία ζητήθηκε να προσκομιστούν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία), τα εκδοθέντα Ζήτα και τα φορολογικά ηλεκτρονικά αρχεία txt των εν λειτουργία ΦΗΜ για τις χρήσεις 2015-2016. Δεδομένου, ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση, ζητήθηκε από την να προβεί σε κατάσχεση των στοιχείων που ζητήθηκαν, συνεργείο ελέγχου της οποίας κατάσχεσε τα κάτωθι:

- 1) Απλογραφικά βιβλία κεντρικού αθεώρητα με αρίθμηση ελέγχου από 1-95.
- 2) Απλογραφικά βιβλία υποκαταστήματος με αρίθμηση ελέγχου από 1-70
- 3) Αντίγραφα ημερήσιων δελτίων Ζήτα από 1-88, 1-13.
- 4) Φορητή μονάδα αποθήκευσης (usb stick) – Kingston, χρώματος ασημί με αποθηκευμένα αρχεία txt.

Επειδή, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά ούτε και κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) που είχαν παραχθεί από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου για τα έτη 2015 έως 2018.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι διατηρεί όλα τα αρχεία txt που του ζητήθηκαν, ότι δεν τα απέκρυψε, ότι ουδέποτε του ζητήθηκε να τα προσκομίσει και ότι είναι στην διάθεση κάθε ελεγκτικής αρχής είναι αναπόδεικτος και δεν ευσταθεί καθόσον από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι του επιδόθηκε η αριθμ./26-09-2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στοιχείων, στην οποία ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Μάλιστα, ακόμη και όταν αρμόδιο συνεργείο ελέγχου της μετέβη στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, προκειμένου να κατάσχει τα ζητηθέντα στοιχεία, δεν βρέθηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) που είχαν παραχθεί από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου για τα έτη 2015 έως 2018.

Επειδή, από την επεξεργασία των φορολογικών αρχείων txt που κατασχέθηκαν, αλλά και από τα ευρήματα της έκθεσης πραγματογνωμοσύνης της ΕΛΑΣ/ΔΕΕΣ προέκυψε ότι σε πλήθος περιπτώσεων τα φορολογικά αρχεία (a.txt) του ΦΗΜ με αρ. μητρώου είτε εξέλιπαν, είτε ήταν κενά ή κατεστραμμένα χωρίς να απεικονίζονται τα στοιχεία της ΑΛΠ (π.χ. πωληθέντα είδη, ποσότητα είδους και οι αξίες) για τα έτη 2015-2018. Επίσης, προέκυψε ότι εξέλιπαν τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία e.txt , d.txt, s.txt του ανωτέρω ΦΗΜ για τα έτη 2015-2018.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση ορθώς εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 54^Ε και 54ΣΤ του Ν.4174/2013, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων του με αρ. μητρώου Φ.Η.Μ., καθώς και παραποίησης των ηλεκτρονικών αρχείων με επέμβαση στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού ΦΗΜ με αρ., για τα έτη 2015 έως 2018.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, **με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2015 : 46.095,58€.

Με την υπ' αριθ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2016 : 46.095,58€.

Με την υπ' αριθ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2017 : 46.095,58€.

Με την υπ' αριθ./08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2018 : 46.095,58€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.