



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-09-2023

Αριθμός απόφασης: 697e

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 20-04-2023 και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία, με ΑΦΜ:, με έδρα στη, επί της οδού, κατά της υπ' αρ. /14-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-04-2023 και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./14-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 30.000,00 ευρώ, λόγω μη προσκόμισης, ύστερα από την υπ'αριθμ./2022 πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ, κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου στις 22-10-2022, και μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου για το έτος 2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 14 και 7 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13 και 24 παρ.1 & 2 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του Ν 4987/2022.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 10-01-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, την 22-10-2022, ημέρα Σάββατο και ώρα 01:15, διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, μερικός επιτόπιος έλεγχος, από τον οποίο και συγκεκριμένα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των ανακτηθέντων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ. μητρώου μέσω της εφαρμογής e-send και των online delivery παραγγελιών μέσω των εφαρμογών BOX και E-FOOD, διαπιστώθηκε η μη έκδοση εννέα αποδείξεων λιανικών συναλλαγών σε ισάριθμους πελάτες. Μετά το τέλος του ελέγχου, επιδόθηκε στον υπεύθυνο της επιχείρησης η υπ'αριθμ./2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκε να προσκομισθούν :

- 1) Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα στοιχεία) των χρήσεων 2020-2022,
- 2) φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος φορολογικών ετών 2020-2021,
- 3) περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ περιόδου 01/01/2020-30/09/2022,
- 4)φορολογικά δελτία ημερήσιας κίνησης «Ζ» των φορολογικών ετών 2020-2022 και
- 5) αντίγραφα των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης σε ηλεκτρονική μορφή, ηλεκτρονικά αρχεία txt των χρήσεων 2020-2022.

Στις 30-11-2022, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς στην πρόσκληση και συγκεκριμένα προσκόμισε : 1) οπτικό δίσκο (cd) που περιείχε τα ηλεκτρονικά αρχεία από τον ΦΗΜ με αρ.μητρώου τα βιβλία εσόδων-εξόδων των χρήσεων 2020-2022 και τις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ που ζητήθηκαν και 2) δελτία ημερήσιας κίνησης «Ζ» των φορολογικών μηχανισμών,καιτων φορολογικών ετών 2020-2022. Αντίθετα, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ως όφειλε, τα ζητηθέντα ηλεκτρονικά αρχεία txt της ταμειακής μηχανής με αρ. μητρώου, ισχυριζόμενη ότι η ταμειακή μηχανή εκλάπη, προσκομίζοντας σχετικά την από 30-11-2022 υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της με συνημμένο το με αρ. πρωτ. απόσπασμα συμβάντων της Ελληνικής Αστυνομίας. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, για τον λόγο ότι η δήλωση για την κλοπή πραγματοποιήθηκε στις 17-11-2022, δηλαδή σε χρόνο μεταγενέστερο της διενέργειας του μερικού επιτόπιου ελέγχου. Εν συνεχεία, ο έλεγχος, για την παράβαση της μη προσκόμισης μετά

από πρόσκληση και μη διαφύλαξης των εν λόγω ηλεκτρονικών αρχείων txt για τα φορολογικά έτη 2020,2021 και 2022, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54^Ε ΚΦΔ, επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον υπ'αριθμ......./2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας την να υποβάλει τις απόψεις της για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./22-12-2022 υπόμνημα, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, για το φορολογικό έτος 2020, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 23-03-2023, σύμφωνα με την από 23-03-2023 έκθεση επίδοσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι στο κατάστημα της επιχείρησης έλαβε χώρα κλοπή στις 02-10-2022. Αρχικά, διαπιστώθηκε ότι αφαιρέθηκαν 30 ευρώ σε μετρητά και λόγω της μικρής αξίας των κλοπιμαίων δεν κρίθηκε αναγκαία η καταγραφή του γεγονότος σε αστυνομική αρχή. Όταν ζητήθηκαν, από τον έλεγχο, τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών, έγινε αντιληπτή η αφαίρεση της ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου, ώστε ο εκπρόσωπος της επιχείρησης ανέφερε το γεγονός στο Τμήμα Ασφαλείας Συνεπώς, η απώλεια της μηχανής προσδιορίζεται πριν από την ημερομηνία ελέγχου και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' ΚΦΔ που προβλέπουν πρόστιμο 2.500,00€.

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: **«Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής 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..... Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία 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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 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..... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. »**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012 που διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 και ορίζει τις τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και τις διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων: **«.....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 το άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ. : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 άρθρο 54 Ε του Κ.Φ.Δ.: «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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.....

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 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, σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.3 του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α 148/31-07-2020): «.....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».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του Ν. 4714/2020 : «Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Ειδικότερα με το νέο άρθρο 54 Ε ορίζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:.....Με την παράγραφο 1β επιτυγχάνεται η επιβολή αυστηρότερου προστίμου και στην περίπτωση της μη διαφύλαξης των ΦΗΜ, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εξαιτίας της παραβατικής συμπεριφοράς που έχει παρατηρηθεί από πλήθος οντοτήτων που επικαλούνται την απώλεια των υπόψη αρχείων που διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με αποτέλεσμα τη μη καταχώριση ή και την ανακριβή καταχώριση των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται με τη χρήση ΦΗΜ στα λογιστικά βιβλία των υπόχρεων οντοτήτων. Επισημαίνεται ότι το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος της προτεινόμενης διάταξης.»

Επειδή, με την Ε2028/2023 δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54^Ε ΚΦΔ σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και συγκεκριμένα : «.....

Γ. Πρόστιμο μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης, κατόπιν πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ).
9. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ' ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 ν.4864/2021 ορίζονται τα εξής: Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', **εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των ΦΗΜ.....**

10.4. Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται όλα μαζί, εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται ακόμα και αν μέρος αυτών δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.....

11.2. Το πρόστιμο μη διαφύλαξης ΦΗΜ ή μη προσκόμισης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων είναι ένα (1) αυτοτελές πρόστιμο, ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ ή των μνημών και αρχείων που διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν διαφυλάχτηκαν ή δεν προσκομίστηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ. Επιβάλλεται

πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.11.3. **Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η οντότητα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ, πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου (βλ. παρ. 1 της παρούσας) δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β'ΚΦΔ αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ύψους δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ανεξαρτήτως του πλήθους ΦΗΜ που αναφέρονται στη σχετική δήλωση απώλειας για την παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ.**

12. Σχέση με άλλες διατάξεις 12.1. Με βάση τις διατάξεις της [παρ. 7 αρ. 62 ΚΦΔ](#), το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' [ΚΦΔ](#) για παραβάσεις των περιπτώσεων περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου), μεταξύ των οποίων, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1252/2015](#), είναι και η περίπτωση της μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε [ΚΦΔ](#)....."

Επειδή, στο άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1252/20-11-2015 : «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. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί...»

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. 1076635/16/0015/14-7-2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών σχετικά με την επιβολή προστίμου σε περίπτωση απώλειας-κλοπής φορολογικού μηχανισμού : «.....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 κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμελείας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), **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: Σ.τ.Ε. 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 επιμελείας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 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 Δ.Ο.Υ. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι ανωτέρω διατάξεις ορίζουν την υποχρέωση και την αποκλειστική ευθύνη του κατόχου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού να τηρεί και να διαφυλάσσει, για όσο χρονικό διάστημα προβλέπεται από τις φορολογικές διατάξεις, τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράγει ο φορολογικός μηχανισμός, καθώς και να εξασφαλίζει με κάθε τρόπο στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης άμεση πρόσβαση σε αυτά σε κάθε περίπτωση που θα ζητηθεί. Επιπλέον, ο κάτοχος του Φ.Η.Μ. δεν απαλλάσσεται από την ως άνω ευθύνη του με μόνη την επίκληση λόγων ανωτέρας βίας, αλλά πρέπει να αποδείξει ότι έχει επιδείξει κάθε δυνατή επιμέλεια και σύνεση προς διαφύλαξη και προς αποτροπή οποιασδήποτε βλάβης, απώλειας, αλλοίωσης του φορολογικού μηχανισμού και των αρχείων του και ότι παρά την επιμέλειά του δεν απετράπη η βλάβη ή η απώλεια ή η αλλοίωση.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε , κλήθηκε, με την υπ' αριθμ. /22-10-2022 πρόσκληση προσκόμισης

λογιστικών αρχείων, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης σε ηλεκτρονική μορφή και συγκεκριμένα τα αρχεία txt όλων των εν χρήσει φορολογικών μηχανισμών για τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022, αλλά αυτή ανταποκρίθηκε μερικώς, καθώς δεν προσκόμισε τα εν λόγω αρχεία της ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου που ήταν σε λειτουργία το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και έως 02-05-2022, ματαιώνοντας με αυτόν τον τρόπο τη δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η εν λόγω ταμειακή μηχανή εκλάπη στις 02-10-2022, πριν την ημερομηνία του ελέγχου, αλλά το γεγονός δεν έγινε αντιληπτό μέχρι την ημερομηνία που ζητήθηκαν τα αρχεία από τα ελεγκτικά όργανα, οπότε ο εκπρόσωπος της επιχείρησης προσήλθε στο τμήμα Ασφαλείας στις 16-11-2022 και κατέθεσε το γεγονός και συγκεκριμένα ότι στις 02-10-2022, το χρονικό διάστημα από 03:00 έως 08:00, άγνωστος/οι δράστης/ες παραβίασαν την αποθήκη στο κατάστημα της επιχείρησης και αφαίρεσαν τριάντα ευρώ από σακούλα σε ντουλάπι με κέρματα, καθώς και την παλιά ταμειακή μηχανή μάρκας SAREMA, την οποία δεν χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, καθώς αντικαταστάθηκε από καινούρια πριν από πέντε μήνες.

Επειδή, η παράβαση της μη προσκόμισης/μη διαφύλαξης διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4714/2020, ήτοι μετά τις 31-07-2020, συνεπώς, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπει η β' περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., όπου ρητά προβλέπεται ότι η οντότητα πρέπει να έχει υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου, ώστε να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 ή και παρ. 2 περ.ε' ΚΦΔ, προϋπόθεση που δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, εξάλλου, το γεγονός της κλοπής δεν αποδεικνύεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, όπως ενδεικτικά από επιτόπιο έλεγχο της αστυνομίας και σύνταξη έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διαφύλαξη των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού, λαμβάνοντας οποιουδήποτε είδους προληπτικό μέτρο για την αποτροπή της βλάβης, όπως ενδεικτικά η παράλληλη φύλαξη των αρχείων σε άλλο αποθηκευτικό μέσο, ενώ ο εκπρόσωπος της επιχείρησης δηλώνει ρητά στην κατάθεσή του στην αστυνομική αρχή ότι το σημείο, όπου βρισκόταν η ταμειακή μηχανή, δεν καλύπτεται από σύστημα ασφαλείας ή κάμερες.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 20-04-2023 και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: και την **επικύρωση** της υπ'αρ. /14-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	---------------	----------------

Υπ' αριθμ...../14-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	30.000,00 €	30.000,00 €
--	-------------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

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.