



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1514

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** από το νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή της 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' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α και 1^β του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 90.000,00€, λόγω μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, για τη χρήση 2020, όπως αυτά ζητήθηκαν με την υπ' αριθ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 14 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στις μερικός επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου».

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. έγγραφο με το οποίο περιήλθε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ το υπ' αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., με θέμα «Διενέργεια ελέγχων – ευρήματα εφαρμογής ΑΡΡΟΔΙΧΙ», με σκοπό να διενεργηθούν έλεγχοι σε περιπτώσεις υποθέσεων οι οποίες προέκυψαν από την επεξεργασία των στοιχείων της εφαρμογής ΑΡΡΟΔΙΧΙ. Μία από τις επιχειρήσεις που συμπεριελάμβανε το ανωτέρω ΠΔ αφορούσε την ελεγχόμενη οντότητα.

Κατά την ώρα του ελέγχου, λήφθηκε από τον υπεύθυνο του καταστήματος ενδεικτική απόδειξη από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθ. μητρώουκαι διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος με τα σερβιρισμένα τραπέζια που υπήρχαν στο χώρο της ελεγχόμενης, χωρίς να διαπιστωθούν παραβάσεις. Στη συνέχεια ζητήθηκε από τον έλεγχο να επιδειχθούν οι άλλοι δύο ΦΗΜ τους οποίους η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει δηλώσει στο μητρώο του TAXISnet. Ο υπεύθυνος του καταστήματος επέδειξε μόνο τον έναν ΦΗΜ από τον οποίο κατέστη δυνατό να εκδοθεί ενδεικτική απόδειξη.

Κατόπιν των ανωτέρω και προκειμένου αφενός να διενεργηθεί έλεγχος για την ύπαρξη και λειτουργία των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) στο σύνολο των ΦΗΜ που έχουν δηλωθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς και έλεγχος της ορθής δήλωσης των εσόδων στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και αφετέρου να διενεργηθεί έλεγχος σύμφωνα με

τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθ.Πληροφοριακό δελτίο, ο έλεγχος συνέταξε την υπ' αριθ.Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία ζητούσε όπως η ελεγχόμενη οντότητα προσκομίσει στην Υπηρεσία τα λογιστικά αρχεία για τα φορολογικά έτη 2020-2022 καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των υπό χρήσει ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου

Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η ελεγχόμενη οντότητα, στις, προσκόμισε μεταξύ άλλων:

- Εξωτερικό μέσο αποθήκευσης, στο οποίο περιέχονταν δύο φάκελοι με τα ηλεκτρονικά αρχεία των ΦΗΜ με αριθ. μητρώουκαι
- Επανεκτύπωση δελτίων ανάγνωσης περιόδου φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνόψεων (ΔΑΦΜΗΣ) περιόδου από 01/01/2020 έως 07/11/2022 του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία του εν λόγω ΦΗΜ.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων, βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου που εκδόθηκε αυθημερόν, διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίσθηκαν, λόγω μη διαφύλαξης, τα ηλεκτρονικά αρχεία txt του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου

Για την ανωτέρω διαπίστωση εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένο τον υπ' αριθ.προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

Η ελεγχόμενη εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου προσκομίζοντας, το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ υπόμνημα, με το οποίο ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δεν αποδέχεται το πρόστιμο μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων txt καθώς ο ΦΗΜ με αριθ. μητρώου βρίσκεται στους μηχανογράφους για την ανάκτηση των αρχείων και εν συνεχεία την προσκόμιση αυτών στον έλεγχο.

Οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης εταιρείας δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο και κατά συνέπεια συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, ο Προϊστάμενος της οποίας προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και εν γένει μη επαρκής αιτιολόγηση του επιβληθέντος προστίμου καθώς και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 54 Ε παρ. 1 α και β του Ν. 4987/2022 ως προς τις νόμιμες προϋποθέσεις που απαιτούνται εκ της ως άνω διατάξεως, καθώς και της δεσμευτικής για τη Διοίκηση εγκύκλιο Ε.2028/2023 να συντρέχουν για τη νόμιμη επιβολή του εν λόγω προστίμου – Ειδικότερα η Διοίκηση εφήρμοσε πλημμελώς τις εν λόγω διατάξεις και δεν αιτιολόγησε επαρκώς την επιβολή του οικείου προστίμου, δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή του, διότι ήταν δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των

αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας μας, παρά τη μη επίδειξη των αρχείων του εν λόγω ΦΗΜ.

2. Τα αιτηθέντα αρχεία txt δεν αποτελούν αρχεία του φορολογικού μηχανισμού, αλλά μόνο του οικείου ηλεκτρονικού υπολογιστή, στον οποίο και αποθηκεύονται, χωρίς να διατηρούνται στη μνήμη του οικείου φορολογικού μηχανισμού και συνεπώς η μη επίδειξή τους δεν συνιστά νόμιμο λόγο επιβολής του σχετικού προστίμου, χωρίς προηγούμενο εμπεριστατωμένο έλεγχο του οικείου φορολογικού μηχανισμού και διαπίστωση κατά πόσο αυτός τηρεί στη μνήμη του αρχεία txt, όπως αυτά που ζητήθηκαν – Κρίνοντας τα αντίθετα η φορολογική αρχή παραβίασε την υποχρέωση νόμιμης τεκμηρίωσης και αιτιολογίας των πράξεων επιβολής προστίμου που εκδίδει.
3. Σε κάθε περίπτωση η μη επίδειξη των αρχείων txt του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν οφείλεται σε πρόθεση φοροδιαφυγής, αλλά σε ανωτέρα βία και δη γεγονότα έκτακτα και εκτός της σφαίρας επιρροής της εταιρείας και συγκεκριμένα οφείλεται σε βλάβη του συνδεδεμένου με τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό ηλεκτρονικό υπολογιστή, στον οποίο και ΜΟΝΟΝ, τηρούνται τα εν λόγω αρχεία.
4. Το επίμαχο πρόστιμο είναι προδήλως δυσανάλογο, σε σχέση με τη βαρύτητα της επίμαχης παράβασης, λαμβανομένων υπόψη όλων των πραγματικών περιστατικών και δεδομένων της υπόθεσης και ιδίως της προσκόμισης σημαντικού μέρους των ηλεκτρονικών αρχείων και δεδομένων της φορολογικής μνήμης του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και συνεπώς η διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013 αντίκειται στην Αρχή της αναλογικότητας στον βαθμό που δεν καταλείπει στην αρμόδια φορολογική Αρχή δυνατότητα επιμέτρησης του προστίμου και δη μείωσης αυτού, ανάλογα με τον βαθμό υπαιτιότητας του φορολογουμένου και των λοιπών πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε υπόθεσης.
5. Το επίμαχο πρόστιμο τυγχάνει πλημμελές, διότι κατά την ορθή ερμηνεία του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013, το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που δεν προσκομίζονται καθόλου τα αρχεία ενός ΦΗΜ, και όχι και στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία προσκομίζεται μέρος αυτών.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα εταιρεία, προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή τα κάτωθι:

- Δελτία ανάγνωσης περιόδου φορολογικής μνήμης ημερησίων συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) του φορολογικού μηχανισμού με αρ. μητρώου, περιόδου από 1/1/2020 έως 31/12/2020 (έτος χρήσης του ΦΗΜ).
- Ενδεικτικά, λόγω μεγάλου όγκου, για τις ημερομηνίες από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Ιανουαρίου 2020, τις εκτυπωθείσες αυθημερόν, για κάθε ημερομηνία του φορολογικού έτους 2020, αναφορές του διασυνδεδεμένου με τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό, ηλεκτρονικού υπολογιστή, με επισυναπτόμενα σε αυτές, τα ημερήσια δελτία «Ζ» και τα εκδοθέντα τιμολόγια εκάστης ημέρας
- Αναλυτική κατάσταση (αρχείο excel) με τα ακαθάριστά έσοδα εκάστης ημέρας για το φορολογικό έτος 2020 η οποία περιλαμβάνει τα ημερήσια έσοδα της εταιρείας τόσο από πωλήσεις λιανικής, όσο και από εκδοθέντα τιμολόγια.
- Τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από λιανικές και χονδρικές πωλήσεις
- Το ισοζύγιο της 31.12.2020, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά, ανά λογαριασμό Ε.Γ.Λ.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας

- Τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεων της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2020
- Τα νομίμως υποβληθέντα έντυπα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.
- Επιστολή του αρμόδιου μηχανογράφου σχετικά με τη δυνατότητα επανεξαγωγής των ηλεκτρονικών αρχείων του φορολογικού μηχανισμού.

Ως προς το 2^ο , 3^ο και 5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014, 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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «[...] 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. [...] 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 τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η 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 άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7.1.2 του άρθρου 7 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αναφέρεται ότι: «7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013).».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τα ζητηθέντα από τον έλεγχο αρχεία txt δεν αποτελούν αρχεία του φορολογικού μηχανισμού, αλλά μόνο του οικείου ηλεκτρονικού υπολογιστή, στον οποίο και αποθηκεύονται, χωρίς να διατηρούνται στη μνήμη του οικείου φορολογικού μηχανισμού. Επομένως η μη επίδειξή τους ή η μη επίδειξη μέρους αυτών, δεν συνιστά νόμιμο λόγο επιβολής του σχετικού προστίμου.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία η από επιστολή του αρμόδιου μηχανογράφου με τον οποίο συνεργάζεται,, στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι: «Έχω την επίβλεψη της συντήρησης και ορθής λειτουργίας των φορολογικών μηχανισμών της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με

την επωνυμία) και τον διακριτικό τίτλο, η οποία εδρεύει Μεταξύ των φορολογικών μηχανισμών αυτών συμπεριλαμβάνεται και αυτός με αρ. μητρώου Ο ανωτέρω φορολογικός μηχανισμός είναι νομίμως εγκεκριμένος και φέρει όλες τις σχετικές πιστοποιήσεις για τη νόμιμη και ασφαλή λειτουργία του. Αναφορικά με τον ανωτέρω φορολογικό μηχανισμό γνωρίζω ότι αυτός συνδέεται με ηλεκτρονικό υπολογιστή της επιχείρησης και το συγκεκριμένο λογιστικό πρόγραμμα που αυτή χρησιμοποιεί, τα δε σχετικά τιμολόγια εκδίδονται μέσω του οικείου λογιστικού προγράμματος και αποτυπώνονται στη μνήμη του φορολογικού μηχανισμού χωρίς αθροίσματα. Τα στοιχεία της φορολογικής μνήμης που εκδίδονται από τον οικείο φορολογικό μηχανισμό είναι τα δελτία ανάγνωσης περιόδου φορολογικής μνήμης ημερησίων συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ), καθώς και τα δελτία ημερήσιας φορολογικής αναφοράς σήμανσης 'στοιχείων (ΔΗΦΑΣΣ - «Ζ»). Τα αρχεία txt που δημιουργούνται από την έκδοση κάθε τιμολογίου, δεν αποτυπώνονται στη φορολογική μνήμη του εν λόγω φορολογικού μηχανισμού αλλά μόνο στη μνήμη του Η/Υ με τον οποίο αυτός είναι συνδεδεμένος. Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ υπάρχει σοβαρό ενδεχόμενο απώλειας των αρχείων αυτών, οπότε στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η επανεξαγωγή τους από τον φορολογικό μηχανισμό, καθώς τούτα δεν αποτελούν στοιχεία της φορολογικής μνήμης του. Τα ανωτέρω γνωρίζω καθώς αποτελούν αντικείμενο της εργασίας και εμπειρίας μου επάνω στον τομέα των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και της μηχανογράφησης.».

Επειδή, όπως προκύπτει από την εικόνα στο TAXISnet, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει δηλώσει τη χρήση τριών (3) φορολογικών μηχανισμών, ιδίου τύπου (κωδ. Τύπου Φ.Τ.Μ.), με αριθ. μητρώου:, με ημερομηνίες αγοράς 01/08/2019 [ΦΗΜ α) και β)] και 03/06/2022 [ΦΗΜ γ)] και προμηθευτή την εταιρεία

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1220/13-12-2012 «Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποσπελόμενων αρχείων στην ΓΠΣ», αναφέρεται ότι:

«2.4. Φορολογική Ταμειακή Μηχανή (ΦΤΜ).

Ως Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ορίζεται ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός (ΦΗΜ), ο οποίος διαθέτει πληκτρολόγιο ως μοναδική μονάδα εισαγωγής στοιχείων και χειρισμών έκδοσης δελτίων και αποδείξεων.

[...]

2.11. Φορολογική μνήμη

2.11.1. Η φορολογική μνήμη είναι η μονάδα όπου ενταμιεύονται και παραμένουν αναλλοίωτες για ολόκληρη τη διάρκεια ζωής του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, χωρίς χρονικό περιορισμό, όλες οι φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες. [...].

2.11.5. Διατήρηση και ανάγνωση του περιεχομένου φορολογικής μνήμης

Το περιεχόμενο της φορολογικής μνήμης διατηρείται αναλλοίωτο χωρίς χρονικό περιορισμό και υπό όλες τις συνθήκες. Τα δεδομένα της φορολογικής μνήμης που τυχόν εμφανίσει βλάβη και αντικατασταθεί, είναι αναγνώσιμα από ειδική συσκευή για χρήση από τις φορολογικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τις περιπτώσεις αδύνατης τεχνικά ανάγνωσης. Η περίπτωση αυτή τεκμηριώνεται πλήρως από τεχνική έκθεση – αναφορά του κατέχοντος την άδεια καταλληλότητας, η οποία με ευθύνη του, αποστέλλεται άμεσα, στην αρμόδια υπηρεσία για την ενημέρωση της Επιτροπής, ενώ αντίγραφό της επισυνάπτεται στο Πρωτόκολλο αφαίρεσης – αντικατάστασης της φορολογικής μνήμης και κατατίθεται στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου του ΦΗΜ. [...]

2.11.6.2. Κάθε περίπτωση διαπίστωσης βλάβης φορολογικής μνήμης από τον κατέχοντα την άδεια καταλληλότητας ή της τεχνικής υποστήριξης ή από εξουσιοδοτημένο τεχνικό του αντιπρόσωπο, γνωστοποιείται άμεσα στην Επιτροπή.

2.11.6.3. Για το σκοπό αυτό ο κάτοχος της άδειας, συντάσσει, υπογράφει και αποστέλλει τεκμηριωμένη και λεπτομερή τεχνική αναφορά για το πρόβλημα μνήμης που διαπιστώθηκε, εντός 2 εργάσιμων ημερών στην Επιτροπή. Ένα αντίγραφο της τεχνικής αναφοράς επισυνάπτεται στο συνοδευτικό βιβλιάριο συντήρησης (στο οποίο έχουν σημειωθεί και οι σχετικές αναφορές) από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό και ένα αντίγραφο αποστέλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου του ΦΗΜ.

[...]

3.3. Δημιουργία, αποθήκευση και διαφύλαξη Ηλεκτρονικών Αρχείων στοιχείων.

3.3.1. Δημιουργούμενα αρχεία σε Ηλεκτρονικό Υπολογιστή

[...]

3.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨ- Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ' αυτό, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨ 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 σχετικές 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.

3.3.3.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση του αρχείου αυτού, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις κυρώσεις. [...]

[...]

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών.[...]

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο. [...]

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 την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποσπελόμενων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» αναφέρεται ότι:

«4.3. Δημιουργία, αποθήκευση και διαφύλαξη Ηλεκτρονικών Αρχείων στοιχείων.

[...]

4.3.2. Ηλεκτρονικά αρχεία γενικής ημερήσιας «σύνοψης υπογραφής» ΠΑΗΨΣ και ημερήσιας «σύνοψης υπογραφής» αρχείων δεδομένων προς αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ..

[...]

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).

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

4.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ-Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ' 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 κ.λπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

4.3.3.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση του αρχείου αυτού, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις κυρώσεις (άρθρο 30 Κ.Β.Σ. και άρθρο 5 του ν. 2523/1997).

4.3.3.3. 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 τη διάρκεια της αποθήκευσής τους. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2028/12-04-2023 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.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη επίδειξη των αρχείων txt του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν οφείλεται σε πρόθεση φοροδιαφυγής, αλλά σε ανωτέρα βία και δη γεγονότα έκτακτα και εκτός της σφαίρας επιρροής της εταιρείας και συγκεκριμένα

οφείλεται σε βλάβη του συνδεδεμένου με τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό ηλεκτρονικό υπολογιστή, στον οποίο τηρούνται τα εν λόγω αρχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/ 20-11-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», αναφέρεται ότι: «[...] 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. [...]».

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

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα

αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, 4782/1996, 3693/1992), είχε κριθεί στο παρελθόν ότι σε περίπτωση απώλειας Βιβλίων ή Στοιχείων, μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλλει ή αποδείξει ότι η απώλεια Βιβλίων ή Στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 89/2015 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. «Απαλλαγή οφειλετών από προσαυξήσεις, τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής για λόγους ανωτέρας βίας» : «Δ. Η οριοθέτηση των περιπτώσεων ανωτέρας βίας είναι δυσχερής. Περί αυτής υποστηρίζονται δύο θεωρίες. Η αντικειμενική (απόλυτη), η οποία θεωρεί ότι κρίσιμο για την έννοιά της στοιχείο είναι ότι τα γεγονότα είναι «εξωτερικά» σε σχέση με το υποκείμενο και είναι από τη φύση τους αναπότρεπτα (πόλεμοι, σεισμοί, ναυάγιο κ.λπ.) και η υποκειμενική (σχετική) θεωρία, που περιλαμβάνει στην έννοια της ανωτέρας βίας και γεγονότα «εσωτερικά», θεωρεί δε κρίσιμο μόνο ότι τα γεγονότα αυτά είναι απρόβλεπτα (άρα ασυνήθιστα) και αναπότρεπτα και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης του ενδιαφερομένου. Η έννοια της ανωτέρας βίας στο Ενωσιακό Δίκαιο συντίθεται από ένα αντικειμενικό στοιχείο (ασύνηθες και ανεξάρτητο από τη βούληση του ενδιαφερομένου περιστατικό) και ένα υποκειμενικό στοιχείο (επίδειξη εκ μέρους του ενδιαφερομένου κάθε δυνατής επιμέλειας, πλην των «υπέρμετρων θυσιών») (βλ. ενδ. απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-266/84 Denkavit, Συλλογή 1986, σελ. 149, απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-209/83, Ferriere, Valsabbia, Συλλογή 1984, σ. 3089) (περί αυτών βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 420/2013). Κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ.255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι. Περαιτέρω, η συνδρομή λόγου ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται συνιστά, κατά την έκταση που είναι αυτό εφικτό, λόγο άρσης του συνόλου των δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου. Τέλος, η ανωτέρα βία αποτελεί αόριστη νομική έννοια και η υπαγωγή σ' αυτή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών ελέγχεται αναίρετικά (περί των ανωτέρω βλ. ΑΠ 1506/2013, ΣτΕ 1176/2011, 367/2001, ΓνΝΣΚ 420/2013, 226/2008 κ.α.).»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι τα δημιουργούμενα αρχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να δείξει την δέουσα σύνεση και επιμέλεια να φυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή, στην με ημερομηνία προσκομισθείσα, με την παρούσα προσφυγή, επιστολή του αρμόδιου μηχανογράφου, με τον οποίο συνεργάζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, αναφέρεται ως πιθανότητα η απώλεια των ηλεκτρονικών αρχείων του ΦΗΜ σε περίπτωση βλάβης του συνδεδεμένου με αυτόν Η/Υ, χωρίς ωστόσο να επιβεβαιώνει εάν έλαβε χώρα κάποιο συγκεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απώλεια των αρχείων και κατά πόσο αυτό θα μπορούσε να αποφευχθεί με μέτρα κάθε δυνατής πλημμέλειας και σύνεσης εκ μέρους της εταιρείας- κατόχου του ΦΗΜ.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η απώλεια των αρχείων του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου οφείλεται σε σφάλμα και δη σε ανεπανόρθωτη τεχνική βλάβη του ηλεκτρονικού υπολογιστή, με τον οποίο ήταν διασυνδεδεμένος ο εν λόγω φορολογικός μηχανισμός, η οποία προέκυψε όταν η νέα εταιρεία μηχανογράφησης, το έτος 2021, αντικατέστησε το λογισμικό πρόγραμμα έκδοσης τιμολογίων της εταιρείας με νέο.

Επειδή, η βλάβη στον ηλεκτρονικό υπολογιστή, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, που είχε ως αποτέλεσμα τη διαγραφή όλων των αρχείων txt συμπεριλαμβανομένων των αρχείων του επίμαχου ΦΗΜ, δε συνιστά λόγο ανωτέρας βίας που να επιβάλλει την απαλλαγή από το πρόστιμο της διάταξης του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' του ΚΦΔ, καθώς δεν πρόκειται για ανυπαίτιο και μη αναμενόμενο γεγονός εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ακόμα και με τη λήψη μέτρων ασφαλείας. Αντιθέτως, πρόκειται για μη επίδειξη, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, της δέουσας σύνεσης και επιμέλειας να διαφυλάξει τα αρχεία ενός ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο, όπως ορίζει η ΠΟΛ.1220/13-12-2020, δεδομένου ότι τα αρχεία των άλλων δύο (2) εν χρήσει ΦΗΜ με αριθ. μητρώουκαι, δεν υπέστησαν βλάβη από την αντικατάσταση του λογισμικού προγράμματος, καθώς προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Επειδή, κατά συνέπεια στην κρινόμενη υπόθεση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της παρ. 13 της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1252/2015 περί ανωτέρας βίας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας προβάλλονται αβάσιμα και πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς αιτιολόγησης που προκύπτει από την εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 54Ε παρ. 1 α και β του Ν. 4987/2022 καθώς και της δεσμευτικής για τη Διοίκηση εγκυκλίου Ε.2028/2023 ως προς τις νόμιμες προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο. **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις της Ε.2028/12-04-2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν. 4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ». Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», αναφέρεται ότι:

«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. Γενικές προϋποθέσεις

10.1. Με την εν λόγω διάταξη επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α) και στις περιπτώσεις που στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ και μόνο, διαπιστώνεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ), καθώς και τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ (a.txt, b.txt, s.txt, e.txt κ.λπ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 (Β' 3517), τα οποία διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή.

10.2. Ειδικότερα το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται, κατά παραπομπή από τη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, για παραβάσεις που αφορούν τη μη διαφύλαξη ή τη μη προσκόμιση, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ, των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και μόνο στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ.7 του άρθρου 25 ΚΦΔ υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγήθηκε δήλωση της απώλειας των ΦΗΜ από τον φορολογούμενο πριν την έκδοση της ως άνω εντολής.

[...]

10.3. Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β' στο πρόστιμο της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ αφορά τη διάταξη αυτή ως σύνολο (ύψος προστίμου, τρόπος υπολογισμού, εξαιρέσεις), με τις αναγκαίες προσαρμογές και όχι μόνο το ύψος του προστίμου και τον τρόπο υπολογισμού του. Πιο αναλυτικά, η αναλογική εφαρμογή δεν καταλαμβάνει την περιγραφή της παράβασης, η οποία σαφώς διαφοροποιείται στις δύο περιπτώσεις. [...]. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις μη επιβολής του προστίμου του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α', όπως αναλύονται και ανωτέρω στην παράγραφο 8.1 της παρούσας, εφαρμόζονται αναλογικώς κατά την εφαρμογή της περ. β'.

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.

12. Σχέση με άλλες διατάξεις

[...]

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δε διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τις ΦΗΜ, τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εφόσον διαπιστώνεται ότι μπορεί να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη και αντίστοιχα οι φορολογικές υποχρεώσεις με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επέδωσαν, στις, στον υπεύθυνο του καταστήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, την υπ' αριθ. πρωτ.πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, εντός πέντε (5) ημερών τα λογιστικά αρχεία συμπεριλαμβανομένων των ηλεκτρονικών αρχείων που

παράχθηκαν από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου, για τα φορολογικά έτη 2020 έως 2022.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, αλλά ανταποκρινόμενη μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισε τα κάτωθι:

- Εξωτερικό μέσο αποθήκευσης με τα ηλεκτρονικά αρχεία των ΦΗΜ με αριθ. μητρώουκαι
- Ισοζύγια χρήσεων των ετών 2022-2021 και έτους 2022 μέχρι το μήνα Σεπτέμβριο.
- Σελίδα Α4 ως γνωστοποίηση στον έλεγχο με επισυναπτόμενη αλληλογραφία με την εταιρεία μηχανογράφησης.
- Επανεκτύπωση δελτίων ανάγνωσης περιόδου φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) περιόδου από 01/01/2020 έως 07/11/2022 του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαφύλαξε ως όφειλε και δεν προσκόμισε, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 14 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, καθώς υπήρχε η δυνατότητα από τον έλεγχο να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και τις αντίστοιχες φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας, παρά τη μη επίδειξη των αρχείων του εν λόγω ΦΗΜ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της, προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή τα κάτωθι:

- Τα δελτία ανάγνωσης περιόδου φορολογικής μνήμης ημερησίων συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) του φορολογικού μηχανισμού με αρ. μητρώου, περιόδου από 1/1/2020 έως 31/12/2020 (έτος χρήσης του ΦΗΜ).
- Ενδεικτικά, λόγω μεγάλου όγκου, για τις ημερομηνίες από 1^η Ιανουαρίου έως 31 Ιανουαρίου 2020, τις εκτυπωθείσες αυθημερόν, για κάθε ημερομηνία του φορολογικού έτους 2020, αναφορές του διασυνδεδεμένου με τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό, ηλεκτρονικού υπολογιστή, με επισυναπτόμενα σε αυτές, τα ημερήσια δελτία «Ζ» και τα εκδοθέντα τιμολόγια εκάστης ημέρας
- Αναλυτική κατάσταση (αρχείο excel) με τα ακαθάριστά έσοδα εκάστης ημέρας για το φορολογικό έτος 2020 η οποία περιλαμβάνει τα ημερήσια έσοδα της εταιρείας τόσο από πωλήσεις λιανικής, όσο και από εκδοθέντα τιμολόγια.
- Τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από λιανικές και χονδρικές πωλήσεις
- Το ισοζύγιο της 31.12.2020, στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά, ανά λογαριασμό Ε.Γ.Λ.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας
- Τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεων της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2020
- Τα νομίμως υποβληθέντα έντυπα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της **E.2028/12-04-2023**, προϋπόθεση για τη μη επιβολή του προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ στην περίπτωση μη προσκόμισης και μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, είναι να υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και αντίστοιχα των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης οντότητας με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα συμπληρωματικά στοιχεία ενώπιον της Υπηρεσίας μας διαπιστώνονται τα κάτωθι:

- Η επανεκτύπωση των δελτίων ανάγνωσης περιόδου φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) περιόδου από 01/01/2020 έως 07/11/2022 του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου, στοιχείο που είχε προσκομισθεί και ενώπιον του ελέγχου, δεν περιλαμβάνει πληροφορίες φορολογικού ενδιαφέροντος από τη λειτουργία του μηχανισμού, αλλά λοιπά στοιχεία όπως: τον α/α του Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων - «Ζ», από τον οποίο προκύπτει ότι ο εν λόγω ΦΗΜ λειτούργησε κατά το έτος 2020, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων και «υπογραφέντων» στοιχείων της ημέρας, τη Γενική Ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» του αντίστοιχου ΔΗΦΑΣΣ-«Ζ» κλπ.
- Οι εκτυπωθείσες, για κάθε ημερομηνία του φορολογικού έτους 2020, αναφορές (Κλείσιμο Ημέρας) του διασυνδεδεμένου με τον εν λόγω φορολογικό μηχανισμό, ηλεκτρονικού υπολογιστή, και τα εκδοθέντα τιμολόγια εκάστης ημέρας, βάσει των οποίων έχει καταρτισθεί το αρχείο excel με τα ακαθάριστά έσοδα εκάστης ημέρας, αφορούν στο ημερήσιο σύνολο των πωλήσεων, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιορισθούν τα έσοδα ανά χρησιμοποιούμενο φορολογικό μηχανισμό, ώστε να διαπιστωθεί η ορθή μεταφορά τους στα βιβλία και τις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, τα επισυναπτόμενα στις καταστάσεις αυτές ημερήσια δελτία «Ζ» των ΦΗΜ με αριθ. μητρώουκαι δεν περιλαμβάνουν πληροφορίες φορολογικού ενδιαφέροντος, αλλά λοιπά στοιχεία όπως ημερομηνία και ώρα έκδοσης του δελτίου, γενικό α/α (από αρχής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ) του εκδιδόμενου Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων - «Ζ», Γενική Ημερήσια ΠΑΗΨ - «σύνοψη – υπογραφή» των ΠΑΗΨ της ημέρας, Ημερήσιο και Γενικό (από αρχής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ) α/α αριθμός Αποσυνδέσεων της ΕΑΦΔΣΣ, Ημερήσιο και Γενικό (από αρχής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ) α/α αριθμός Βλαβών Μνήμης Εργασίας (CMOS-Error), Ημερήσιο και Γενικό (από αρχής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ) α/α αριθμός Αλλαγών Λεκτικών Επωνυμίας Κατόχου, Ημερήσιο και Γενικό (από αρχής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ) α/α αριθμός προσβάσεων – επεμβάσεων εξουσιοδοτημένου Τεχνικού.
- Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ για το έτος 2020, όπως αναφέρεται και στην Ε. 2028/2023, αποτελούν πρόσφορο μέσο το οποίο μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου προκειμένου για δραστηριότητες χονδρεμπορίου καθώς υφίσταται η πληροφόρηση και από αντικρουζόμενο ΑΦΜ (αντισυμβαλλόμενος). Περαιτέρω, οι λιανικές πωλήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες ΜΥΦ, έχουν καταχωρηθεί στις εν λόγω καταστάσεις χωρίς να προσδιορισμό του αριθμού της ταμειακής μηχανής, ενώ η εφαρμογή των ΜΥΦ περιλαμβάνει τη σχετική πληροφόρηση. Η μη επιλογή ταμειακής μηχανής, βάσει των οδηγιών που έχουν δοθεί από την ΑΑΔΕ, αφορά στην καταχώρηση των χειρόγραφων αποδείξεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρούται η τεθείσα, βάσει των διατάξεων της **E.2028/12-04-2023**, προϋπόθεση μη επιβολής του προστίμου καθώς από τα προσκομισθέντα

με την παρούσα προσφυγή στοιχεία, δεν είναι δυνατός, κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, του φορολογικού έτους 2020, κατά τη διάρκεια του οποίου χρησιμοποιήθηκε ο εν λόγω ΦΗΜ, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνεται αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι προδήλως δυσανάλογο, σε σχέση με τη βαρύτητα της επίμαχης παράβασης και κατά συνέπεια η διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013 αντίκειται στην Αρχή της αναλογικότητας στον βαθμό που δεν καταλείπει στην αρμόδια φορολογική αρχή δυνατότητα επιμέτρησης του προστίμου και δη μείωσης αυτού, ανάλογα με τον βαθμό υπαιτιότητας του φορολογουμένου και των λοιπών πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε υπόθεσης.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο

ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επίσης όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.)

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, καθώς και το τεκμήριο της αθωότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Φορολογικό Έτος 2022

Πρόστιμο άρθρου 54Ε §1^α και 1^β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)

- Ποσό καταλογισμού: 90.000,00 €

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

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.