



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01/09/2023

Αριθμός απόφασης: 585

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..
- 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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 από 07/04/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου, ..., ΟΤ, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/09-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό/09-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, της με αριθμό/09-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 και της με αριθμό/09-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

7. Το από 10/05/2023 Συμπληρωματικό Υπόμνημα

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 07/04/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ./09-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού **26.802,96 €** (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $178.686,39 \times 15\% = 26.802,96 \text{ €}$), λόγω μη διαφύλαξης των αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 του Κ.Φ.Δ. & των άρθρων 3, 5, 6 και 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του Κ.Φ.Δ..

2. Με την υπ' αριθ./09-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού **26.802,96 €** (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $178.686,39 \times 15\% = 26.802,96 \text{ €}$), λόγω μη διαφύλαξης των αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 του Κ.Φ.Δ. & των άρθρων 3, 5, 6 και 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του Κ.Φ.Δ..

3. Με την υπ' αριθ./**09-03-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού **26.802,96 €** (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $178.686,39 \times 15\% = 26.802,96 \text{ €}$), λόγω μη διαφύλαξης των αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 του Κ.Φ.Δ. & των άρθρων 3, 5, 6 και 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του Κ.Φ.Δ..

4. Με την υπ' αριθ./**09-03-2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού **26.802,96 €** (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $178.686,39 \times 15\% = 26.802,96 \text{ €}$), λόγω μη διαφύλαξης των αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 του Κ.Φ.Δ. & των άρθρων 3, 5, 6 και 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του Κ.Φ.Δ..

Συγκεκριμένα, δυνάμει της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «Ψυκτικός» για τα έτη 2016 -2020. Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./28-12-2020 έγγραφο αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων της επιχείρησής του. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα αρχεία txt του φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου και εκδόθηκαν ακολούθως οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι για το φορολογικό έτος 2016 έχει εκδοθεί η/2022 πράξη επιβολής προστίμου, κατά της οποίας έχει ήδη ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό/2023 απορριπτική απόφαση Δ.Ε.Δ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς :

1. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. . Σύμφωνα με το άρθρο 54^Ε του Κ.Φ.Δ., το πρόστιμο 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.

2. Επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα ότι η μη προσκόμιση των txt αρχείων 2016 - 2020 δεν κατέστη δυνατή, διότι ο σκληρός δίσκος, στον οποίο ήταν αποθηκευμένα, είχε καταστραφεί από τεχνικό σφάλμα. Δεν υπήρχε πρόθεση απώλειας των εν λόγω αρχείων και για τον λόγο αυτό προσκομίζονται σε έντυπη μορφή όλα τα παραστατικά που είχαν εκδοθεί το χρονικό διάστημα που

λειτουργούσε. Προς διευκόλυνση του ελέγχου προσκόμισε και όλα τα λοιπά έγγραφα και στοιχεία που του ζητήθηκαν.

3. Σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, θα πρέπει να εφαρμοστεί το παλαιότερο καθεστώς, που είναι και το ευνοϊκότερο, καθώς το άρθρο 54^Ε του Κ.Φ.Δ. άρχισε να ισχύει σε μεταγενέστερο των ελεγχόμενων ετών 2016 – 2020 χρόνο.

4. Παράνομη η αναδρομική επιβολή προστίμων για τα ελεγχόμενα έτη, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α΄ του Ν.4714/2020 και της υπ΄ αριθμόν Ε2028/2023 διευκρινιστικής εγκυκλίου.

5. Παρά το νόμο επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα, καθόσον με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

Ως προς τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων επιβολής του προστίμου του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. .

Επειδή στο άρθρο 54^Ε του Κ.Φ.Δ. , όπως προστέθηκε με το άρθρο 101 του Ν.4714/2020 και αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 90 του Ν.4864/2021 (ΦΕΚ Α΄237/2-12-2021) ορίζεται :

«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 δια φύλαξε 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.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. 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. Η πράξη επιβολής προστίμων

κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 13§2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 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, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛ.Π.) 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 στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1.Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«8. Μη επιβολή προστίμου

8.1. Το πρόστιμο του [άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α΄ Κ.Φ.Δ.](#) δεν επιβάλλεται εφόσον η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) 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. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 Κ.Φ.Δ. έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.). Επιπλέον, λαμβάνεται πάντοτε υπόψη και η διαθεσιμότητα των στοιχείων ή πληροφοριών κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ. Δε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν πρόσφορα μέσα στην περίπτωση που στοιχεία και πληροφορίες νομίμως δεν υφίστανται κατά τον χρόνο διενέργειας του

ελέγχου. Ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης διενεργείται με βάση τις κείμενες διατάξεις, ενώ η αναφορά στο άρθρο 54Ε Κ.Φ.Δ. στον προσδιορισμό του εισοδήματος με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δε συνιστά σε καμία περίπτωση νέο τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Γ. Πρόστιμο μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης, κατόπιν πρόσκλησης του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. , φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β Κ.Φ.Δ.).

9. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. , 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 Κ.Φ.Δ.](#) 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 Κ.Φ.Δ.](#) 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' Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται, κατά παραπομπή από τη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ., για παραβάσεις που αφορούν τη μη διαφύλαξη ή τη μη προσκόμιση, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. , 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 Κ.Φ.Δ. υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγήθηκε δήλωση της απώλειας των ΦΗΜ από τον φορολογούμενο πριν την έκδοση της ως άνω εντολής.

Συνεπώς για την επιβολή του ως άνω προστίμου θα πρέπει η παράβαση να διαπιστώνεται στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου της παρ. 7 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ.. Διευκρινίζεται ότι η επιβολή του προστίμου είναι ανεξάρτητη από το εάν η σχετική εντολή αντί των στοιχείων γ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ. περιλαμβάνει την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης επιδίδεται πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία, η εντολή φορολογικού ελέγχου

που εκδίδεται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην ως άνω πρόσκληση, θεωρείται ότι εκδίδεται συνεπεία του οικείου μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης που διενεργήθηκε και δεν κατέστη δυνατό να ολοκληρωθεί στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου. Ως εκ τούτου, στην εν λόγω περίπτωση, το δικαίωμα της ελεγκτικής αρχής να επιβάλλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. β΄ Κ.Φ.Δ. , κατ' αρχάς δεν θίγεται εκ του λόγου αυτού. Ευνόητο είναι ότι για την επιβολή του ως άνω προστίμου, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται και η πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων που προβλέπονται.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β΄ Κ.Φ.Δ. , όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του [άρθρου 90 του Ν.4864/2021](#) , έχουν εφαρμογή και για υποθέσεις για τις οποίες μέχρι την 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου (σχετ. [παρ. 3 άρθ. 90 Ν.4864/2021](#)).

10.3. Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β΄ στο πρόστιμο της περίπτωσης α΄ της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. 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. Έτσι, για παράδειγμα ο χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί στοιχείο ορισμού της παράβασης της περ. α΄ και δεν μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής για τον ορισμό της παράβασης της περ. β΄. Επομένως, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β΄ Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται ανεξαρτήτως του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. 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.

11. Πεδίο εφαρμογής

11.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β΄ Κ.Φ.Δ. , επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που κατά τη διαδικασία της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης του άρθρου 25 παρ.7 Κ.Φ.Δ. , διαπιστωθεί από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β΄ Κ.Φ.Δ. , όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του [άρθρου 90 του Ν.4864/2021](#) , το πρόστιμο της περ. α΄ επιβαλλόταν στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, ανεξάρτητα από το είδος του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου. Από τον συνδυασμό των διατάξεων της [παρ. 3 άρθρου 90 του](#)

[Ν.4864/2021](#) και της παρ. 3 περ. β' άρθρου 101 του Ν.4714/2020 προκύπτει ότι, από 01.08.2020 και μετά, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται όταν διαπιστώνεται η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, μόνο στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

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' Κ.Φ.Δ. . 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' Κ.Φ.Δ. αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' Κ.Φ.Δ. , 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' Κ.Φ.Δ. .

12. Σχέση με άλλες διατάξεις

12.1. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 αρ. 62 Κ.Φ.Δ. , το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ. .

12.2. Επισημαίνεται ότι ακόμη κι αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. και άρα δεν επιβάλλεται το πρόστιμο αυτό, δεν αποκλείεται η εφαρμογή των μεθόδων προσδιορισμού εσόδων του άρθρου 28 ΚΦΕ (Ν.4172/2013), εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, οι οποίες εξετάζονται αυτοτελώς. Αντίθετα, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώνει τη συνδρομή των προϋποθέσεων και επιβάλλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. και δεν είναι δυνατός, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων τότε θα έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 28 ΚΦΕ.

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 Κ.Φ.Δ. .

13. Υπολογισμός του προστίμου

Στις περιπτώσεις των παραβάσεων του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β΄Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Συνεπώς, αναφορικά με το ύψος και τον υπολογισμό του προστίμου ισχύουν και στην περίπτωση αυτή τα ανωτέρω αναφερόμενα στην παρ. 5 της παρούσας.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει, τόσο από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, όσο και από τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, η κύρωση του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. αφορούσε στην παράβαση της μη προσκόμισης στον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων txt που δημιουργήθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, φορολογικών ετών 2017 - 2020, ύστερα από το σχετικό με αρ. πρωτ. /2020 έγγραφο αίτημα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. της φορολογικής αρχής.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται το γεγονός ότι έγινε ανάγνωση της φορολογικής μνήμης του με αριθμό μητρώου φορολογικού μηχανισμού για τις περιόδους από το φορολογικό έτος 2016 μέχρι και το φορολογικό έτος 2020 (έως 10/2/2020 ημέρα παύσης του μηχανισμού). Από τη σχετική διαδικασία προέκυψαν οι ημερήσιες αναφορές ανά έτος, από τις οποίες προκύπτει ο αριθμός των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν ανά ημέρα και τα οποία είχαν σημανθεί και επομένως είναι εφικτή η αντιπαραβολή του αριθμού των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων με τον αριθμό των φορολογικών στοιχείων ανά ημέρα που αναγράφονται στις ημερήσιες αναφορές.

Επειδή πρόκειται για λιανικές πωλήσεις για τις οποίες ο έλεγχος δε δύναται να αντλήσει στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 Κ.Φ.Δ. ή από πλατφόρμες του διαδικτύου ή από τραπεζικές συναλλαγές προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες διασταυρώσεις για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του προσφεύγοντα και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται επιπλέον ότι, όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2020, δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή προστίμου καθόσον, όταν κατέστη δυνατό, προσκομίστηκαν τα txt του αυτού έτους μαζί με τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα αρχεία txt του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου και όχι τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου για τα οποία επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί ανωτέρας βίας.

Επειδή, στο άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 την 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».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. , 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση των αρχείων txt του φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου οφείλεται σε τεχνικό σφάλμα του σκληρού δίσκου. Προκειμένου να αποδειχτεί το αληθές του ανωτέρω ισχυρισμού, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ζήτησε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει το βιβλιάριο του ανωτέρω μηχανισμού μαζί με τη βεβαίωση τεχνικού για το είδος της βλάβης, το χρόνο και την αιτία της καταστροφής του μηχανισμού. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο το έντυπο δήλωσης παύσης λειτουργίας του μηχανισμού που καταχωρήθηκε στο taxis με αρ. δήλωσης/11-2-2020, το βιβλιάριο με αιτιολογικό το κλείσιμο λόγω παύσης χρήσης στις 10/2/2020 και την από 3/2/2021 βεβαίωση της εταιρίας «.....», με την οποία βεβαιώνεται ότι παρέλαβε στις 8/1/2021 το δίσκο με τα στοιχεία MODEL :, ο οποίος ανήκει στον προσφεύγοντα, και ότι λόγω βλάβης δεν κατέστη εφικτή η ανάκτηση δεδομένων του.

Επειδή, από τα στοιχεία στο φάκελο της υπόθεσης δεν στοιχειοθετείται λόγος ανωτέρας βίας, καθώς ο προσφεύγων δεν φαίνεται να επέδειξε κάθε δυνατή επιμέλεια και σύνεση για τη διαφύλαξη των αρχείων της φορολογικής ταμειακής μηχανής, ήτοι τήρηση αντιγράφων ασφαλείας (backup) προκειμένου να είναι διαθέσιμα σε τυχόν μελλοντικό έλεγχο. Περαιτέρω δεν μερίμνησε εκ των

προτέρων για την ενημέρωση της φορολογικής αρχής περί του τεχνικού προβλήματος του φορολογικού μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στην σχετική έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται η επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54^Ε του Κ.Φ.Δ., όπως αυτές ισχύουν με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 90 του Ν.4864/2021, καθόσον η μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση στον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων txt που αφορούν στον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου, αποτελούν απαραίτητα στοιχεία για την ταυτοποίηση και τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και εν γένει των φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και συνεπώς κρίνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 61 του Κ.Φ.Δ. , περί απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 12/12/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης και της παράνομης αναδρομικής επιβολής προστίμων.

Επειδή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 101 του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ 148/31-07-2020), με τον οποίο εισήχθη το ως άνω άρθρο 54^Ε,ορίζεται ότι:

«α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.

β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1438/2018) « ... η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με

τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020): «Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο Κ.Φ.Δ. , 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 συγκεκριμένες 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 1α συμπεριλαμβάνεται στην έννοια της «μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)» και η έννοια της «μη ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Περαιτέρω, το πρόστιμο της μη ενημέρωσης, ήτοι της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων γίνεται πιο αυστηρό για τις υπόχρεες οντότητες, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιούν (απλογραφικό, διπλογραφικό).

Επιπλέον, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, η έννοια της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων εξισώνεται με την έννοια της «μη τήρησης» αυτών και επιβάλλεται το ίδιο πρόστιμο. Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παρόντος, η περίπτωση της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνει και την περίπτωση της «μη διαφύλαξης» αυτών. Δεν ισχύει το ίδιο σε περίπτωση μη διαφύλαξης των λογιστικών στοιχείων για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. , ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ.

Επισημαίνεται δε ότι το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή μη ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων των υπόχρεων οντοτήτων, με σκοπό την αποφυγή επιβολής αυστηρότερου προστίμου στις περιπτώσεις που είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων ανεξάρτητα αν, λ.χ., εκκρεμεί η καταχώριση παραστατικών μετά από το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στις ελεγκτικές αρχές μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ή αν τηρείται διαφορετικό (κατώτερης κατηγορίας) από το οριζόμενο, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), λογιστικό σύστημα. 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 οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2017 -2020 εκδόθηκαν βάσει της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ. , όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 90 του Ν.4864/2021 και ισχύει από 2/12/2021, σύμφωνα με το άρθρο 97 του ίδιου νόμου και καταλαμβάνει υποθέσεις για τις οποίες μέχρι 29/11/2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 90 του ίδιου νόμου.

Επειδή, επιπλέον, η διαπίστωση της περιγραφόμενης στις προσβαλλόμενες πράξεις παράβασης έγινε μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4714/2020, ήτοι μετά την 31/7/2020, συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σύννομες, με τα οριζόμενα στο σχετικό άρθρο. Συνεπώς ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός περί αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης με εφαρμογή των διατάξεων επιβολής προστίμου όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των σχετικών παραβάσεων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, ενώ κρίσιμος χρόνος στην υπό κρίση περίπτωση είναι ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/04/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/09-03-2033 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε παρ.1 β' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	26.802,96 €	26.802,96 €

2. Η με αριθμό/09-03-2033 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε παρ.1 β' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	26.802,96 €	26.802,96 €

3. Η με αριθμό/09-03-2033 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε παρ.1 β' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	26.802,96 €	26.802,96 €

4. Η με αριθμό/09-03-2033 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε παρ.1 β' του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	26.802,96 €	26.802,96 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.