



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-01-2024
Αριθμός απόφασης: 132

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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.

4. Τη με ημερομηνία **02.10.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... -» με **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στον Αττικής, οδός, ΤΚ., κατά των:

α) υπ' αριθ./**20-07-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου **54**, **Ν.4987/2022**, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,

β) υπ' αριθ./**20-07-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου **54**, **Ν.4987/2022**, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,

γ) υπ' αριθ./**20-07-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου **54**, **Ν.4987/2022**, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και

δ) υπ' αριθ.//20-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54, Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... -» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, με ΑΦΜ, **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 24-08-2023, 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 με αριθ.//20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για το **φορολογικό έτος 2017**, πρόστιμο ποσού 90.000,00€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $1.374.697,55€ \times 15\% = 206.204,63€$), λόγω μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ., όπως αυτά ζητήθηκαν με τις με αριθ.//6-9-2022 και//3-3-2023 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 14 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και της παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του ΚΦΔ.

- Με την με αριθ.//20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για το **φορολογικό έτος 2018**, πρόστιμο ποσού 90.000,00€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $1.374.697,55€ \times 15\% = 206.204,63€$), λόγω μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ., όπως αυτά ζητήθηκαν με τις με αριθ.//6-9-2022 και//3-3-2023 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 14 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και της παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του ΚΦΔ.

- Με την με αριθ.//20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για το **φορολογικό έτος 2019**, πρόστιμο ποσού 90.000,00€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $1.374.697,55€ \times 15\% = 206.204,63€$), λόγω μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ., όπως αυτά ζητήθηκαν με τις με αριθ.//6-9-2022 και//3-3-2023 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 14 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και της παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του ΚΦΔ.

- Με την με αριθ./20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 90.000,00€ (Μ.Ο. δηλωθέντων εισοδημάτων τριών τελευταίων ετών $1.374.697,55€ \times 15\% = 206.204,63€$), λόγω μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ., όπως αυτά ζητήθηκαν με τις με αριθ./6-9-2022 και/3-3-2023 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 14 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και της παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 περ. α' και β' του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 21.03.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών «.....», την υπ' αριθ./6-9-2022 πρόσκληση για προσκόμιση του συνόλου των αρχείων των εν χρήσει ΦΗΜ για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020, αλλά παρότι παρήλθε το χρονικό διάστημα των πέντε (5) ημερών από τη νόμιμη κοινοποίηση της πρόσκλησης, ενώ παρήλθε και η ημερομηνία που αιτήθηκε η προσφεύγουσα για την παράταση του ελέγχου, ήτοι η 20/9/2022, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54^Ε παρ.1 του ΚΦΔ. Εν συνεχεία, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/4-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Προστίμου, καλώντας την να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/21-10-22 κύριο Υπόμνημα και το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/22-11-22 συμπληρωματικό Υπόμνημα τα οποία δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα δεύτερη πρόσκληση με αρ./3-3-2023, ζητώντας εκ νέου το σύνολο των αρχείων που παρήγαγαν οι ΦΗΜ της, χωρίς ωστόσο αυτή να ανταποκριθεί, με αποτέλεσμα να συνταχθεί η από 21/3/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ΕΛΠ και ΚΦΔ, που διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ο Προϊστάμενος της οποίας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη επιβολή προστίμων, κατ' αγνόηση της συνδρομής γεγονότων ανωτέρας βίας. Ειδικότερα, στο υποκατάστημα της εταιρείας στη Γλυφάδα, σημειώθηκε πυρκαγιά την 01-04-2019, η οποία προκάλεσε την ολοκληρωτική καταστροφή του και, συνακόλουθα του πάσης φύσεως εξοπλισμού, που υφίστατο εντός αυτού. Επιπλέον, κατά την επαναλειτουργία του καταστήματος διαπιστώθηκε, από την εταιρεία τεχνικής υποστήριξης, ότι υφίσταται ανυπέρβλητο τεχνολογικό πρόβλημα λόγω ιού.

2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης και κοινοποίησης αυτοτελών έκθεσης ελέγχου από τη μόνη αρμόδια προς καταλογισμό Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
3. Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη επιβολή προστίμου για περισσότερα του ενός έτη για την αυτή φερόμενη ως παράβαση.
4. Το επιβαλλόμενο πρόστιμο έχει τον χαρακτήρα «ποινής», με αποτέλεσμα, ως τέτοιο, να μην μπορεί να επιβληθεί για παραβάσεις, οι οποίες έχουν ήδη συντελεστεί, με μεταγενέστερο νόμο, στον οποίο προσδίδεται αναδρομική ισχύ.
5. Αντίθεση των επίμαχων προστίμων, καθ' ο μέρος αφορούν στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, στη διάταξη του άρθρου 78§2 του Συντάγματος.
6. Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«**1.** Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι 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, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, 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 υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«**1.** Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά,

παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«**1.** Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος....

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4308/2014 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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, με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' και β' του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.** Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. 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 άρθρου, 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, Φ.Η.Μ. και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ..».

Επειδή, με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο 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» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Α. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον

κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μη συμμόρφωσή της στην πρόσκληση του ελέγχου δεν οφείλεται σε εκ προθέσεως αποφυγή, αλλά σε γεγονότα ανωτέρας βίας. Ειδικότερα:

- Στο υποκατάστημα της σημειώθηκε πυρκαγιά την 01-04-2019, η οποία προκάλεσε την ολοκληρωτική καταστροφή του και, συνακόλουθα, και του πάσης φύσεως εξοπλισμού, που υφίσταντο εντός αυτού.

- Τον Μάιο του 2020 διαπιστώθηκε από την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» ότι υφίσταται ανυπέρβλητο τεχνολογικό πρόβλημα λόγω του ιού που είχε προσβάλλει τα ηλεκτρονικά αρχεία ΦΗΜ της εταιρείας. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, ο ως άνω ιός έπληξε το σύνολο των τηρουμένων ηλεκτρονικών αρχείων της εταιρείας, τόσο αυτά που αφορούσαν στην εγκατάσταση της, όσο και εκείνα, που αφορούσαν στην εγκατάσταση του, διότι η παρακολούθηση αμφοτέρων των ως άνω εγκαταστάσεων γινόταν από ένα και μόνο server, ο οποίος βρισκόταν στη

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της προσκόμισε ενώπιον της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ: α) απόσπασμα βιβλίου συμβάντων της 1/4/2019 από την Πυροσβεστική υπηρεσία, β) πρόσκληση ζημιάς για αποκατάστασή της από τον/11.4.2019, γ) πιστοποιητικό ηλεκτρολόγου εγκαταστάτη της 2/4/2019, δ) έκθεση της ΕΠΕ της 21/1/2022, ε) Αναφορά εισαγγελίας πρωτοδικών ΑΒΜ, στ) Ένορκη βεβαίωση αρ./19.10.2022 ζ) Ένορκη βεβαίωση αρ./19.10.2022 και η) Αναφορά τεχνικού ελέγχου από την εταιρεία «..... ΙΚΕ».

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, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ./14-7-2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών σχετικά με την επιβολή προστίμου σε περίπτωση απώλειας-κλοπής φορολογικού μηχανισμού : «.....5. Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξιμέτρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή

γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. 6. Με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008, έγινε υπόμνηση των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων και δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις Δ.Ο.Υ. για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών.»

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

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν προέβη άμεσα, ως είχε υποχρέωση, σε όλες τις

απαραίτητες ενέργειες, όπως αυτές επιβάλλονται από την κοινή επαγγελματική πείρα και συνήθη πρακτική. Εν προκειμένω, παρότι το γεγονός της πυρκαγιάς, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα, συνέβη την 1/4/2019, ενώ το ανυπέρβλητο τεχνολογικό πρόβλημα λόγω ιού διαπιστώθηκε τον Μάιο του 2020, η προσφεύγουσα δεν ενημέρωσε τη φορολογική αρχή για τη σχετική καταστροφή-απώλεια των αρχείων που παρήγαγαν οι ΦΗΜ της πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου.

Επειδή, στις σελ. 33-34 της Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται αυτολεξεί ότι:

«... Σε κάθε περίπτωση στα προσκομισθέντα δεν επαληθεύεται πουθενά ότι βρέθηκαν καμένοι ή κατεστραμμένοι οι ΦΗΜ και οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές της ελεγχόμενης και γενικά το κύκλωμα των ΦΗΜ της αφού δεν καταγράφονται από καμία αρμόδια αρχή, παρά μόνο υπάρχει γενική κι αόριστη δήλωση στη σελίδα 5 του υπομνήματος ότι «...καταστράφηκαν ολοσχερώς...». Μάλιστα στην έκθεση πραγματογνωμοσύνης της που επισυνάπτεται δεν καταγράφονται τα πάγια του κυκλώματος ΦΗΜ στη παράγραφο Β. Πάγιος Εξοπλισμός της σελίδας 8, αλλά ούτε και σε κάποιο άλλο σημείο της έκθεσης ή και σε οποιοδήποτε από τα υπόλοιπα επισυναπτόμενα που προσκομίσθηκαν (ΔΕΔΔΗΕ, Πυροσβεστική).

[...]

Παρότι το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έλαβε γνώση του ανυπέρβλητου τεχνολογικού προβλήματος λόγω ιού από την εταιρεία [...], δεν ενημέρωσε τη φορολογική διοίκηση για τη σχετική καταστροφή-απώλεια [...] και επιπλέον το εν λόγω συμβόλαιο-συμφωνητικό δεν έχει κατατεθεί στη φορολογική διοίκηση ως όφειλε (επισυνάπτεται κατάσταση συμφωνητικών φορ. έτους 2020) με αποτέλεσμα να μην μπορεί να στοιχειοθετηθεί η χρονολογία εκδόσεώς του.

[...]

Επιπρόσθετα, και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος επισημαίνει ότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ούτε τα αρχεία που παρήγαγαν οι ΦΗΜ που βρίσκονταν στο τοπικό κύκλωμα-δίκτυο ΦΗΜ της έδρας της, τα οποία δεν σχετίζονται ούτε με την πυρκαγιά στο υποκατάστημά της ούτε με τον ιό που επικαλείται ότι κατέστρεψε τα αρχεία που τηρούνταν στον server της ΙΚΕ».

Επειδή, από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στη σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται η επιβολή των προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 που παρήγαγαν οι εν χρήσει ΦΗΜ της εταιρείας, αποτελούν απαραίτητα στοιχεία για την ταυτοποίηση και τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και εν γένει των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας 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 απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.**

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013', διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013»

Επειδή, σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, χωρίς να προηγηθεί έκδοση νέας εντολής ελέγχου και σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, αλλά βασιζόμενος στην από 21/03/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, τηρήθηκε κατά γράμμα η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. από την πλευρά της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι:

- Συντάχθηκαν το υπ' αριθμόν/04-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο υπ' αριθμόν/4-10-2022 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στη Γλυφάδα, στις 04/10/2022, στην υπάλληλο κα

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αριθμό πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ/21-10-2022 και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ/22-11-2022 υπομνήματά της που αφορούν τις απόψεις ή τις ενστάσεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων του ελέγχου.

- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έλαβε υπόψη της τις απόψεις της προσφεύγουσας, πριν προβεί στην έκδοση της από 21/03/2023 Έκθεσης Ελέγχου και την αποστείλει στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, τα επίμαχα πρόστιμα, επιβαλλόμενα για περισσότερα του ενός έτη, αφορούν στην ίδια ακριβώς φορολογική παράβαση, ήτοι στη μη προσκόμιση, ύστερα από σχετική πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), των ηλεκτρονικών αρχείων, που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. της επιχείρησής, για την οποία παράβαση εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι, όπως ίσχυε και με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και πριν την εισαγωγή του άρθρου 54Ε στον ως άνω νόμο, δε θεωρείται υποτροπή η επανάληψη της ίδιας παραβάσεως σε περισσότερα έτη, τα οποία ελέγχονται με την ίδια εντολή ελέγχου (βλ. ΠΟΛ. 1252/2015).

Επειδή, ωστόσο, για τη φερόμενη παράβαση, ορθά και αιτιολογημένα ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθ. 54Ε και καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία, **ρητά ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο** ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως αυτά προκύπτουν από το 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 **για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω**. Περαιτέρω, δεν τίθεται ζήτημα υποτροπής στις προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε έχει γίνει εφαρμογή της διάταξης περί υποτροπής.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, **δε γίνεται δεκτός**.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 54Ε του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν.4714/2020 (ΦΕΚΑ' 148/31.07.2020), **εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020**, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.08.2020.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 21/03/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Α' Υποδιεύθυνση, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε, ύστερα από τις υπ' αριθμ./6-9-2022 και/3-3-2023 Προσκλήσεις για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου και συγκεκριμένα, μέρος ή το σύνολο κατά περίπτωση των παραγόμενων ηλεκτρονικών αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ για τα ελεγχόμενο διάστημα. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας που τίθεται από τη Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα πρόσκλησης που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

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, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνονται βάσιμοι και επομένως, **δεν γίνονται δεκτοί**.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι «εφ' όσον ήθελε επιβληθεί πρόστιμο» το μόνο που δύναται να επιβληθεί, είναι «το πρόστιμο της περιπτώσεως ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, ύψους 2.500 Ευρώ, για την παράβαση της μη διαφυλάξεως φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών και αρχείων, που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί».

Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ., καθόσον οι φερόμενες ως παραβάσεις ουδόλως επηρεάζουν τη συμμόρφωση της εταιρείας με τις φορολογικές της υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων.

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, η προσφεύγουσα κλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία των εν χρήσει ΦΗΜ για τα φορολογικά έτη 2017-2020, αλλά αυτή δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, ματαιώνοντας με αυτόν τον τρόπο τη δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2017-2020 εκδόθηκαν βάσει της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε 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 προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης με εφαρμογή των διατάξεων επιβολής προστίμου όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης των σχετικών παραβάσεων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, ενώ κρίσιμος χρόνος στην υπό κρίση περίπτωση είναι ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία **02.10.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**, και την **επικύρωση** των:

- α) υπ' αριθ./20-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54, Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,
- β) υπ' αριθ./20-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54, Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,
- γ) υπ' αριθ./20-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54, Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και
- δ) υπ' αριθ./20-07-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54, Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας,

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

- Η με αριθμό/20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ. 1β', Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
--	----------------------	-----------------------

Καταλογιζόμενο ποσό	90.000,00€	90.000,00€
---------------------	------------	------------

- Η με αριθμό/20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ. 1β', N.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	90.000,00€	90.000,00€

- Η με αριθμό/20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ. 1β', N.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	90.000,00€	90.000,00€

- Η με αριθμό/20-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ. 1β', N.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Καταλογιζόμενο ποσό	90.000,00€	90.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.