



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 361

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526  
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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Α.Α.Δ.Ε. (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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την ....., με έδρα στο ..... κατά της με αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, της οποίας αιτείται η ακύρωση.

6. Την από ..... έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... συμπληρωματικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας από την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με τη με αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **30.000,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54Ε του ΚΦΔ, λόγω μη προσκόμισης (μη διαφύλαξης) των ηλεκτρονικών αρχείων .txt (a,b,e κλπ) του εν χρήση και με αριθμό μητρώου ..... φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 1,2,10 των Ε.Λ.Π., του άρθρου 13 παρ. 2 του ΚΦΔ, της ΠΟΛ. 1220/13-12-2012 και της ΠΟΛ. 1252/20-05-2015. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' και β του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 90 παρ. 1 του Ν. 4864/21.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει των με αριθ. .... εντολών μερικού επιτόπιου ελέγχου (προληπτικού) του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .... εμπιστευτικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων για διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης, που θα αφορούν κατά κύριο λόγο σε λήψη δεδομένων/αρχείων από τους Η/Υ που συνδέονται με Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς.

## ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. .... εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου (προληπτικού) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και του ανωτέρω εμπιστευτικού εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων, υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Ρόδου μετέβηκαν στις ....., ημέρα Τρίτη, στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης με κύρια δραστηριότητα ..... για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022 (Κύρωση Κ.Φ.Δ.).

Οι ελεγκτές ζήτησαν από την υπεύθυνη του καταστήματος, ....., να τους δοθεί πρόσβαση στον ηλεκτρονικό υπολογιστή που ήταν αποθηκευμένα τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e, κ.λπ.) του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) με αριθ. μητρώου ..... Επειδή αυτό δεν κατέστη δυνατό, επιδόθηκε την ίδια ημέρα στην .....η με αριθ. .... πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., προκειμένου η επιχείρηση εντός πέντε (5)

ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e, κ.λπ.) που δημιούργησε ο Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου ..... για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020. Στη συνέχεια, επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου, οι ελεγκτές επισκέφθηκαν εκ νέου, στις ....., ημέρα Δευτέρα, την έδρα της επιχείρησης, όπου με τη βοήθεια του διαχειριστή της, .....και τεχνικού μέσω απομακρυσμένης βοήθειας, έγινε προσπάθεια εύρεσης των ηλεκτρονικών αρχείων .txt (a, b, e, κ.λπ.) στον ηλεκτρονικό υπολογιστή που ήταν συνδεδεμένος ο συγκεκριμένος Φ.Η.Μ. και διαπιστώθηκε ότι στους φακέλους 001 έως 0023 δεν υπήρχαν ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e) ενώ τα ηλεκτρονικά αρχεία s.txt που υπήρχαν δεν είχαν τις συγκεντρωτικές πληροφορίες που έπρεπε να έχουν, ως εγγραφές των δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων e.txt, παρά περιείχαν μόνο εγγραφές των δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων d.txt δηλαδή μόνο την Προηγμένη Ασφαλή Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (Π.Α.Η.Ψ.Σ. – Συμβολοσειρά Σήμανσης) της εκάστοτε ημέρας.

Από το φάκελο 0024 και επόμενους, διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e,s κ.λπ.) και ενδεικτικά στο φάκελο 0024 βρέθηκαν 567 ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e) με ημερομηνία δημιουργίας των πρώτων ηλεκτρονικών αρχείων την ..... και στο φάκελο 0025 βρέθηκαν 482 ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e), με ημερομηνία δημιουργίας των πρώτων ηλεκτρονικών αρχείων την ..... Επίσης εκτυπώθηκαν Δελτία Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (Δ.Α.Π.Φ.Μ.Η.Σ.) του εν λόγω Φ.Η.Μ.

Ακολούθως, αντιγράφηκαν με το πρόγραμμα .....4.5.0.3, α) τα αρχεία .txt (c, d, s) από τους φακέλους 001 έως 0022 τα οποία δεν είχαν πληροφορίες πλην της Προηγμένης Ασφαλούς Ηλεκτρονικής Ψηφιακής Σύνοψης (Π.Α.Η.Ψ.Σ.-Συμβολοσειρά Σήμανσης) και τα οποία είχαν δημιουργηθεί εκ νέου στις ..... από τον εν λόγω Φ.Η.Μ. και β) όλα τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e,s, κ.λπ.) από τους φακέλους 0024 και 0025, δειγματοληπτικά. Επί τόπου συντάχθηκε η με αριθ. .... έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων των ανωτέρω ηλεκτρονικών αρχείων .txt και αντίγραφό της δόθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας .....

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη όσα διαπίστωσε και το γεγονός ότι αν και παρήλθε εύλογο χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του προβλεπόμενου των πέντε (5) ημερών και η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία που ζητήθηκαν με τη με αριθ. .... πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., ούτε έστειλε κάποια έγγραφη ενημέρωση - εξηγήσεις για το λόγο μη προσκόμισής τους, εξέδωσε και κοινοποίησε το με αριθ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση, και τον με αριθ. .... Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου για το φορολογικό έτος 2017, επί του οποίου η επιχείρηση ανταποκρίθηκε με τις με αριθ. πρωτ. .... απόψεις. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Απαρέγκλιτος κανόνας της λειτουργίας της είναι η απόλυτη τήρηση της νομιμότητας (υγειονομικής νομοθεσίας, περιβαλλοντικής νομοθεσίας, φορολογικής νομοθεσίας κ.ο.κ.)
- 2) Ο ξαφνικός, επιτόπιος και ενδελεχής φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση, ενώ αυτή βρισκόταν σε πλήρη λειτουργία, ουδεμία απολύτως φορολογική παράβαση διαπίστωσε.
- 3) Σύμφωνα με την περ. α' του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, 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. Δεδομένου ότι η περ. β' ρητώς παραπέμπει στην περ. α' του ίδιου άρθρου για τα επιβαλλόμενα πρόστιμα και μάλιστα επιβάλλει την αναλογική εφαρμογή της, η πρόβλεψη στην περ. α', ειδικής περίπτωσης για μη επιβολή προστίμου, θα πρέπει να εφαρμόζεται και στην περ. β', ήτοι και στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται η μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14, φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εφόσον δεν επηρεάζεται η συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις.

- 4) Εντός του έτους 2017, η επιχείρηση λειτουργούσε με την αναλογική ταμειακή μηχανή της, από την οποία και εξέδιδε τα φορολογικά παραστατικά των πωλήσεών της. Τον Μάιο του 2017 η επιχείρηση προέβη στην προμήθεια του του φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου ..... δοκιμαστικά και ακολούθως προέβη στην οριστική αγορά του στις 26-6-2017. Από τον Μάιο του 2017 ξεκίνησε να χρησιμοποιεί αποκλειστικά και μόνο σε δοκιμαστικό επίπεδο και σε εξαιρετικά περιορισμένη έκταση τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου ..... Δεν εξέδιδε με αυτόν φορολογικά παραστατικά για πωλήσεις που έκανε, καθώς αυτά εξακολούθησαν να εκδίδονται από την αναλογική ταμειακή μηχανή, αλλά δοκίμαζε τη λειτουργία του στα πλαίσια του συστήματος εμπορικής διαχείρισης. Η επιχείρηση χρησιμοποίησε δοκιμαστικά και σποραδικά, τον φορολογικό μηχανισμό αυτό σε 22 συνολικά περιπτώσεις από τον Μάιο του 2017 μέχρι τον Νοέμβριο του 2017, οπότε και υπέστη βλάβη ο ηλεκτρονικός υπολογιστής, στον οποίο αποθηκεύονταν τα αρχεία .txt του φορολογικού μηχανισμού.
- 5) Για την βλάβη ενημερώθηκε άμεσα η εταιρία ....., η οποία και προέβη στην αντικατάσταση του ηλεκτρονικού υπολογιστή που είχε υποστεί τη βλάβη.
- 6) Η εταιρεία εξακολούθησε να χρησιμοποιεί αποκλειστικά την αναλογική αυτή ταμειακή μηχανή μέχρι τις 11-12-2021, οπότε και πληρώθηκε η μνήμη της υφιστάμενης ταμειακής μηχανής. Έκτοτε και μόνο από τότε ξεκίνησε να χρησιμοποιεί κανονικά τον ως άνω φορολογικό μηχανισμό.
- 7) Επειδή δεν είχε ποτέ μέχρι τότε χρησιμοποιηθεί για τις πωλήσεις ο φορολογικός αυτός μηχανισμός, δεν αναζητήθηκαν κατά τη διαπίστωση της βλάβης τα δημιουργούμενα από αυτόν αρχεία .txt. Η εταιρία ..... δεν κατάφερε ποτέ να ανακτήσει τα φορολογικά αυτά δεδομένα, ήτοι τα αρχεία .txt (a,b,c,e,s) του φορολογικού Μηχανισμού με αριθμό μητρώου ..... για τα 22 Z των ημερών της δοκιμαστικής λειτουργίας του εντός του έτους 2017.
- 8) Επειδή ο εν θέματι φορολογικός μηχανισμός χρησιμοποιήθηκε ελάχιστα και μόνο δοκιμαστικά εντός του 2017 (συνολικά 22 Z), η αδυναμία ανάκτησης των αρχείων .txt (a,b,c,e,s) για αυτά τα 22 Z, ουδεμία απολύτως επιρροή ασκούσε ως προς τα πορίσματα του οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου.
- 9) Η εταιρία παρά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου εξακολούθησε τις προσπάθειές της να ανακτήσει τα επίμαχα φορολογικά αυτά δεδομένα, ήτοι τα αρχεία .txt (a,b,c,e,s) του φορολογικού Μηχανισμού με αριθμό μητρώου ..... για τα 22 Z των ημερών της δοκιμαστικής λειτουργίας του εντός του έτους 2017, από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή που είχε υποστεί βλάβη. Στο πλαίσιο των προσπαθειών της αυτών απευθύνθηκε και στον κ. ...., ο οποίος ασκεί ατομική επιχείρηση εμπορίας μηχανών γραφείου και επισκευών, και ανέθεσε σε αυτόν το έργο της ανάκτησής τους.

10) Ο κ. ....κατάφερε να προβεί στην ανάκτηση των αρχείων αυτών τα οποία προσκομίζονται διά της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Εκ των ανακτηθέντων αυτών αρχείων επιβεβαιώνονται πλήρως οι ισχυρισμοί ότι εντός του έτους 2017, η εταιρία λειτουργούσε με την αναλογική ταμειακή μηχανή της, από την οποία και εξέδιδε τα φορολογικά παραστατικά των πωλήσεων της και ότι από το Μάιο του 2017 ξεκίνησε να χρησιμοποιεί αποκλειστικά και μόνο σε δοκιμαστικό επίπεδο και σε εξαιρετικά περιορισμένη έκταση τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου ....., χωρίς να εκδίδει από αυτόν φορολογικά παραστατικά για πωλήσεις που έκανε, καθώς αυτά εξακολούθησαν να εκδίδονται από την αναλογική ταμειακή μηχανή.

**Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.  
2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: ...».

**Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΔ 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 [...]».

**Επειδή, στις διατάξεις του ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής**

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:[...]

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.[...]

## **Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

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

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [...]

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

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. [...]

## **Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων**

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.[...]

## **Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών [...]**

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. [...]

## **Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου**

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική

μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α` 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

#### **Άρθρο 40 Μεταβατικές διατάξεις**

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.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

#### **Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ενοτήτων 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ. 1221/2012:**

«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 κλπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:**

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

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

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

**Επειδή, στο άρθρο 54Ε του ΚΦΔ ορίζονταν τα εξής:**

«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..**

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή 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 άρθρου 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, δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

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

**Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. 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»:**

#### **«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (ν. 4987/2022) αναφορικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ.

## **B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και η αντιμετώπιση ζητημάτων σχετικά με την επιβολή των προστίμων των εν λόγω διατάξεων.

## **Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (ν. 4987/2022) εφαρμόζονται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ οι οποίες προβλέφθηκαν με το άρθρο 101 παρ. 2 του ν. 4714/2020, ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:

[...]

**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.

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 ΚΦΔ. 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 ΚΦΔ 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 ΚΦΔ 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' ΚΦΔ, 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' ΚΦΔ, 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 άρθρου 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 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. 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' ΚΦΔ 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' ΚΦΔ, επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που κατά τη διαδικασία της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης του άρθρου 25 παρ.7 ΚΦΔ, 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' ΚΦΔ, 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' ΚΦΔ 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 διαφυλάχθηκαν ή δεν προσκομίσθηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ. Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν

λόγω παράβασης.

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

**Επειδή**, εν προκειμένω, δυνάμει της ως άνω εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου (προληπτικού), διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών ..... δεν προσκόμισε (δεν διαφύλαξε) τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a,b,e, κ.λπ.) του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) με αριθμό μητρώου ..... για το χρονικό διάστημα 05/07/2017-16/11/2017 κατόπιν της με αριθ. .... προσκλήσεως του άρθρου 14 του ΚΦΔ ΤΟΥ Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στη με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου:

«Αφού η ελεγχόμενη οντότητα, δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e, κ.λπ.) που της ζητήθηκαν με την ανωτέρω Πρόσκληση, μεταβήκαμε εκ νέου στην έδρα της, σε εκτέλεση της με αρ. .... εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου (προληπτικού) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου στις ..... ημέρα εβδομάδος Δευτέρα.

Εκεί με τη βοήθεια του διαχειριστή της ελεγχόμενης ..... και τεχνικού μέσω απομακρυσμένης βοήθειας έγινε προσπάθεια εύρεσης των ηλεκτρονικών αρχείων .txt (a, b, e, κ.λπ.) στον ηλεκτρονικό υπολογιστή που ήταν συνδεδεμένος ο εν λόγω Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός και διαπιστώθηκε ότι, στους φακέλους 001 έως 0023 δεν υπήρχαν ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e) ενώ τα ηλεκτρονικά αρχεία s.txt που υπήρχαν δεν είχαν τις συγκεντρωτικές πληροφορίες που θα έπρεπε να έχουν, ως εγγραφές των δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων e.txt, παρά περιείχαν μόνο εγγραφές των δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων d.txt δηλαδή μόνο την Προηγμένη Ασφαλή Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη (Π.Α.Η.Ψ.Σ. - Συμβολοσειρά Σήμανσης) της εκάστοτε ημέρας.

Από τον φάκελο 0024 και μετέπειτα, διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e, s κ.λπ.) και ενδεικτικά στον φάκελο 0024 βρέθηκαν 567 ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e) από κάθε μορφή αντίστοιχα με ημερομηνία δημιουργίας των πρώτων ηλεκτρονικών αρχείων την 11.12.2021 και στον φάκελο 0025 βρέθηκαν 482 ηλεκτρονικά αρχεία .txt (a, b, e) από κάθε μορφή αντίστοιχα με ημερομηνία δημιουργίας των πρώτων ηλεκτρονικών αρχείων την 12.12.2021. Επίσης εκτυπώθηκαν Δελτία Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (Δ.Α.Π.Φ.Μ.Η.Σ.) του εν λόγω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού.»

**Επειδή**, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προέβη στην έκδοση του προσβαλλόμενου προστίμου ύψους 30.000,00 €, για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' και β' του ΚΦΔ.

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται την διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία «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», ισχυριζόμενη ότι τα πρόστιμα του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ δεν επιβάλλονται, εφόσον η μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, ύστερα

από πρόσκληση του άρθρου 14, φορολογικών μηνιών και των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις.

**Επιπλέον**, ισχυρίζεται ότι κατάφερε να προβεί στην ανάκτηση των αρχείων .txt του εν θέματι φορολογικού μηχανισμού τα οποία προσκομίζονται διά της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής συνοδευόμενα από το δελτίο ανάγνωσης φορολογικής μνήμης ημερησίων συνόψεων.

**Επειδή**, οι ως άνω ισχυρισμοί κρίνονται αβάσιμοι για τους κάτωθι λόγους:

- Με την υπ' αριθ. Ε.2028/12-04-2023 εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι: **«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.»**
- Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/14 «Ε.Λ.Π.» και Ν.4987/22 «Κ.Φ.Δ.» της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε ύστερα από την υπ' αριθ. .... πρόσκληση του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία που δημιουργήθηκαν από τον Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό με αριθμό μητρώου ..... για το ελεγχόμενο διάστημα.
- 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.
- Δηλαδή, η προσκόμιση το πρώτον ενώπιον της Υπηρεσίας μας, των όποιων ζητηθέντων ηλεκτρονικών αρχείων τα οποία η προσφεύγουσα όφειλε κατά νόμο να έχει στην κατοχή της και δεν επέδειξε στον έλεγχο, παρά τις επανειλημμένες σχετικές προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. και τις προσπάθειες του ελέγχου, και χωρίς να συντρέχει λόγος ανωτέρας βίας, δεν δύναται να ακυρώσει την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Επειδή**, οι λοιποί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί δοκιμαστικής λειτουργίας του υπό κρίση φορολογικού μηχανισμού και περί μη χρησιμοποίησής του για τις πωλήσεις αφενός δεν αποδεικνύονται, αφετέρου έρχονται σε αντίθεση με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/14 «Ε.Λ.Π.» και Ν.4987/22 «Κ.Φ.Δ.» της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επέβαλε στη προσφεύγουσα εταιρεία τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' και β' του ΚΦΔ.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία .....και την επικύρωση της με αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Φορολογικό Έτος 2017**

**Υπ' αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ΚΦΔ: 30.000,00 €**

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.