



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 521

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας 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 (ΦΕΚ Β' 4738/ 26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, που εδρεύει κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2017- 31/12/2017	90.000,00€
2			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2018- 31/12/2018	90.000,00€
3			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2019- 31/12/2019	90.000,00€
4			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2020- 31/12/2020	90.000,00€
5			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2021- 31/12/2021	90.000,00€
6			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2022- 31/12/2022	90.000,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 90.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1Β' του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά για τη μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργεί ο Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου για το φορολογικό έτος 2017.

- Με τη με αριθμ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 90.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1Β' του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά για τη μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργεί ο Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου για το φορολογικό έτος 2018.

- Με τη με αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 90.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1Β' του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά για τη μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου καιγια το φορολογικό έτος 2019.

- Με τη με αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 90.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1Β' του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά για τη μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώουκαι για το φορολογικό έτος 2020.

- Με τη με αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 90.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1Β' του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά για τη μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργεί ο Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώουγια το φορολογικό έτος 2021.

- Με τη με αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 90.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1Β' του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά για τη μη προσκόμιση των αρχείων που δημιουργεί ο Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώουγια το φορολογικό έτος 2022.

Οι ως άνω παραβάσεις αφορούν στην μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt) που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.) της προσφεύγουσας εταιρείας, κατόπιν της με αριθμόΠρόσκλησης για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. και δεν είχε δηλωθεί απώλεια των αρχείων Φ.Η.Μ. πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου με αριθμόκατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 και 24 §1,2 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2017 έως 2022, εδράζονται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε συνεπεία της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, την, ημέρα Σάββατο και ώρα 01:00 π.μ. διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας εταιρείας, μερικός επιτόπιος έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Μετά το τέλος του ελέγχου, επιδόθηκε στον υπεύθυνο της επιχείρησης η υπ' αριθμ. πρωτ.Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με την οποία ζητήθηκε να προσκομισθούν για τα φορολογικά έτη 2017 -2022 τα εξής :

- Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία,
- Τα εκδοθέντα / ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και τον τρόπο εξόφλησής τους, και
- Τα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία (txt) των Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου,καιγια τα ανωτέρω έτη.

Στις, η ελεγχόμενη οντότητα, μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή της, ανταποκρίθηκε μερικώς στην πρόσκληση και συγκριμένα προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία (βιβλία). Αντίθετα, ο εξουσιοδοτημένος λογιστής της ελεγχόμενης οντότητας δεν προσκόμισε ως όφειλε τα ζητηθέντα ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία (txt) που δημιουργήθηκαν από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου,καιγια τα φορολογικά έτη 2017 έως 2022, ισχυριζόμενος ότι λόγω κλοπής του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή που ήταν η βάση που ο φορολογικός μηχανισμός αποθήκευε όλα τα δεδομένα (αρχεία txt κλπ) του φορολογικού μηχανισμού αλλά και των προηγούμενων φορολογικών μηχανισμών που είχαν σταματήσει τη λειτουργία τους, ήτοικαι, προσκομίζοντας την από βεβαίωση του Τμήματος Ασφαλείας της Κηφισιάς.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης δεν είχε δηλωθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία απώλεια των Φ.Η.Μ. πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου με αριθμό, η οποία είχε εκδοθεί στις

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την παράβαση της μη προσκόμισης μετά από πρόσκληση και μη διαφύλαξη των εν λόγω ηλεκτρονικών αρχείων txt για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2017 έως 2022. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε, εμπροθέσμως, υποβάλλοντας τα με αριθ. πρωτ. Υπομνήματά της, με τα οποία εξέφρασε τις απόψεις της και τους λόγους αδυναμίας προσκόμισης των ως άνω αρχείων.

Τις ανωτέρω απόψεις ο έλεγχος δεν τις έκανε δεκτές απορρίπτοντας τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της και αφού συνέταξε την από οικεία έκθεση ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με έγγραφό της απέστειλε, λόγω αρμοδιότητας, τον φάκελο της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία εξέδωσε και κοινοποίησε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Στις, στο κατάστημα της επιχείρησης έλαβε χώρα η κλοπή ενός Ηλεκτρονικού Υπολογιστή που ήταν η βάση που ο φορολογικός μηχανισμός αποθήκευε όλα τα δεδομένα (αρχεία txt κλπ) του φορολογικού μηχανισμού αλλά και των προηγούμενων φορολογικών μηχανισμών που είχαν σταματήσει τη λειτουργία τους, ήτοικαι, η οποία δηλώθηκε αυθημερόν στο Τμήμα Ασφαλείας της Κηφισιάς. Συνεπώς, η απώλεια των αρχείων txt προσδιορίζονται πριν από την ημερομηνία ελέγχου και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. η' και §2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. που προβλέπουν πρόστιμο 2.500,00€. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού προσκομίζεται η από βεβαίωση του Τμήματος Ασφαλείας της Κηφισιάς.
- Παράβαση νόμου ως προς την επιβολή των επίδικων προστίμων λόγω μη εφαρμογής του υπό κρίση μέτρου στην κρινόμενη περίπτωση καθώς και την εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρωτικής διάταξης.
- Μη νόμιμη, πλημμελής και ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλομένων Πράξεων Επιβολής Προστίμου.

- Παράβαση νόμου λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων για την έκδοση των προσβαλλομένων Πράξεων Επιβολής Προστίμου σε βάρος της εταιρείας – Έλλειψη υπαιτιότητας εκ μέρους της εταιρείας.
- Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

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

[...]

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

[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

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

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. [...]

7. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

« [...]

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...].

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.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.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **ΠΟΛ.1220/2012** εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών:

«3.3.3.1. 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 σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. , παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

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

[.....]

Άρθρο 5. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

5.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

5.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να :

παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κλπ), βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο, στο βήμα iv.[...]»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθ. **ΠΟΛ.1003/2014** εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών:

«Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής. Παράγραφος 1 (ορισμοί) [...]. Άρθρα 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία. Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων).

3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου. 3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων), β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της, γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία, δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή του στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες), ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία, στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών, ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας, η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της, θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων, ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις. Παράγραφος 3. [...]. Παράγραφος 5. 3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων. 3.5.2 [...]. Παράγραφος 8 [...]. Άρθρο 4 Άλλα

λογιστικά αρχεία [...]. Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Παράγραφος 1. 5.1.1 [...]. Παράγραφος 5. 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Παράγραφος 7. 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίσθηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων). 5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύναται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση). Παράγραφος 8 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι

δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

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 τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ., 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί

φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 του άρθρου 54Ε « «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του 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 απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών

δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α), εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2028/2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ»:

«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 επιβάλει 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 διαφυλάχτηκαν ή δεν προσκομίστηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ. Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.

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

12. Σχέση με άλλες διατάξεις

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

12.2. Επισημαίνεται ότι ακόμη κι αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ 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' ΚΦΔ 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 ΚΦΔ. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 13 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών:

«Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από [...] 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 [...] πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για [...] πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β' 478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. [...]. 14. [...].»

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

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

Επειδή, η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.

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

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κλήθηκε, με την υπ' αριθμ.Πρόσκληση Προσκόμιση Λογιστικών Αρχείων του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των εκδοθέντων στοιχείων λιανικής πώλησης σε ηλεκτρονική μορφή και συγκεκριμένα τα αρχεία txt όλων των εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου,καιγια τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, αλλά αυτή δεν ανταποκρίθηκε καθώς δεν προσκόμισε τα εν λόγω αρχεία των ως άνω Φ.Η.Μ. που ήταν σε λειτουργία το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, ματαιώνοντας με αυτόν τον τρόπο τη δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι στις, πριν την ημερομηνία του ελέγχου, ήτοι, στο κατάστημα της επιχείρησης έλαβε χώρα η κλοπή ενός Ηλεκτρονικού Υπολογιστή που ήταν η βάση που ο φορολογικός μηχανισμός αποθήκευε όλα τα δεδομένα (αρχεία txt κλπ) του φορολογικού μηχανισμού αλλά και των προηγούμενων φορολογικών μηχανισμών που είχαν σταματήσει τη λειτουργία τους, ήτοικαι, η οποία δηλώθηκε αυθημερόν στο Τμήμα Ασφαλείας της Κηφισιάς καταθέτοντας τα εξής:

« την και περί ώρα 01:30 άγνωστος δράστης εκμεταλλευόμενος το γεγονός ότι οι υπάλληλοι μάζευαν το μαγαζί για να κλείσουν, εισήλθε από την πίσω πόρτα, η οποία ήταν ανοιχτή και αφαίρεσε ένα λάπτοπ μάρκας dell αξίας 600,00€ και δύο μηχανήματα ηλεκτρονικής παραγγελίας μάρκας Sunmi m2 αξίας 200,00€ ευρώ έκαστο.» .

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προέβη, ως όφειλε στην ενημέρωση της Φορολογικής Αρχής σχετικά με την απώλεια των εν λόγω αρχείων των Φ.Η.Μ. (txt αρχείων), πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου με αριθμόαλλά ενημέρωσε ηλεκτρονικά τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΘΗΝΩΝ σε ημερομηνίες μεταγενέστερες του ελέγχου και συνεπεία της με αριθμόΠρόσκλησης για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ..

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου Δήλωση Μεταβολής – Παύσης Λειτουργίας Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώουκαιστη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με κωδικό αιτίας παύσης 11 (ΑΠΩΛΕΙΑ). Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου Δήλωση Μεταβολής – Παύσης Λειτουργίας Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με κωδικό αιτίας παύσης 11 (ΑΠΩΛΕΙΑ).

Επειδή, οι ως άνω Δηλώσεις Μεταβολής – Παύσης Λειτουργίας Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου,καιστη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, λόγω απώλειας, έγιναν στις ημερομηνίες μεταγενέστερες της έκδοσης της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου.

Επειδή, η Εγκύκλιος Ε.2028/2023 προβλέπει ρητά ότι δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ αλλά το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ, στην περίπτωση που η οντότητα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει **δήλωση απώλειας ΦΗΜ**, πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου.

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

Επειδή, εξάλλου, το γεγονός της κλοπής δεν αποδεικνύεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, όπως ενδεικτικά από επιτόπιο έλεγχο της αστυνομίας και σύνταξη έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διαφύλαξη των αρχείων των φορολογικών μηχανισμών, λαμβάνοντας οποιουδήποτε είδους προληπτικό μέτρο για την αποτροπή της βλάβης, όπως ενδεικτικά η παράλληλη φύλαξη των αρχείων σε άλλο αποθηκευτικό μέσο. Επιπροσθέτως, η ελεγχόμενη δεν προέβη, εντός σύντομου χρονικού διαστήματος, ως όφειλε στην ενημέρωση της φορολογικής αρχής σχετικά με την απώλεια των εν λόγω αρχείων txt.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω, συνάγεται ότι δεν αποδεικνύεται η καταστροφή των εν λόγω αρχείων συνεπεία ανωτέρας βίας, ούτε προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τήρησε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση για τη διαφύλαξη των επίμαχων ηλεκτρονικών αρχείων σε οποιοδήποτε απροσδόκητο γεγονός, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά τις

προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2017-31/12/2017
2			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2018-31/12/2018
3			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2019-31/12/2019
4			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2020-31/12/2020
5			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2021-31/12/2021
6			Πρόστιμο Άρθρου 54§1,2,3 - ν.4987/2022	01/01/2022-31/12/2022

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση.

1. **Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.**
Καταλογιζόμενο ποσό : 90.000,00 €.
2. **Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.**
Καταλογιζόμενο ποσό : 90.000,00 €.

3. Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 90.000,00 €.
4. Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 90.000,00 €.
5. Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 90.000,00 €.
6. Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1,2,3 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 90.000,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.