



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-05-2024

Αριθμός απόφασης: **1684**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348..
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία η οποία υποβλήθηκε νομίμως από τον διαχειριστή κατά:

α) Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών,

β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και

γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.00,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν. 4864/2021 (Α' 237).

Β. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.00,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν. 4864/2021 (Α' 237).

Γ. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.00,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν. 4864/2021 (Α' 237).

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία από την ως άνω φορολογική αρχή, λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων με την με αριθμό Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσοδών Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και ιδιαιτέρως των αρχείων που παράγουν οι εν χρήση φορολογικοί μηχανισμοί (ΦΗΜ) της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων της παραγρ. 14 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της παραγρ. 1 και 2 του άρθρου 24 του ΚΦΔ, του άρθρου 14 του ΚΦΔ, και επισύρουν τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019 έως 2021.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στη με

ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1) Η Φορολογική Αρχή παρανόμως και εσφαλμένως της επέβαλε πρόστιμο για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με το άρθρο 54 Ε παρ. 1 του ΚΦΔ, καθώς η μη προσκόμιση αυτών οφείλετε σε αναίτια και πραγματική αδυναμία της, λόγω τεχνικού σφάλματος του συστήματος. Ο λόγος δυσλειτουργίας του POS οφείλεται αποκλειστικά σε γεγονός έκτακτο και εξαιρετικής φύσεως και συγκεκριμένα σε τεχνικό πρόβλημα που παρουσιάστηκε στο σκληρό δίσκο και για το λόγο αυτό η τεχνική εταιρεία έκρινε αναγκαία την αντικατάστασή του. Με τον τεχνολογικό εξοπλισμό που διαθέτει η εν λόγω τεχνική εταιρεία, καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε να ανακτηθούν τα δεδομένα από τον συγκεκριμένο δίσκο. Στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται γεγονός ανωτέρας βίας.

Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε και επικαλείται: α) Την από Βεβαίωση της τεχνικής εταιρείαςκαι β) Την Τεχνική έκθεση της ίδιας τεχνικής εταιρείας.

2) Η Φορολογική Αρχή παρανόμως επέβαλε πρόστιμο για καθένα από τα ελεγχόμενα έτη 2019 έως 2021, για την διάπραξη, ωστόσο, μίας άπαξ τελεσθείσης φερόμενης παράβασης, κατά παράβαση του άρθρου 54 παρ. 3 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ 1252/2015. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι, όπως ίσχυε και με το νομοθετικό καθεστώς του άρθρου 54 του ΚΦΔ και πριν την εισαγωγή, μόλις το 2020, του άρθρου 54^Ε στον ως άνω νόμο, δεν θεωρείται υποτροπή η επανάληψη της ίδιας παράβασης σε περισσότερα έτη, τα οποία ελέγχονται με την ίδια εντολή ελέγχου. (βλ. ΠΟΛ. 1252/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

« 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι πρέπει να επιδεικνύουν το δελτίο ταυτότητάς τους και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ` και δ`, την περιοχή του ελέγχου ή και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

8. Ο οριζόμενος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά τον χρόνο και στον τόπο που ζητείται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.» του ΚΦΔ:

«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 54 Ε του ΚΦΔ προστέθηκε με το άρθρο 101 παρ.2 Ν.4714/2020, ΦΕΚ Α 148/31.7.2020, με την παρ.3 β' του οποίου ορίζεται ότι:

«3.α) β) Οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου».

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).

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.

Γενικές προϋποθέσεις

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.

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).

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'.

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.

Πεδίο εφαρμογής

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.

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.**

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.

Σχέση με άλλες διατάξεις

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.

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 , στο Κεφάλαιο «ΙV. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις του άρθρου 54 Ε παρ. 1 περιπτ. β' του Κ.Φ.Δ.

Συγκεκριμένα από την ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι στις συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας επί της οδού , δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας και της επέδωσε την υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ με την οποία ζήτησε εντός πέντε (5) ημερών την προσκόμιση των τηρουμένων λογιστικών αρχείων (βιβλία) και των αρχείων από όλους τους εν χρήσει ΦΗΜ., για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021.

Στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρεται επίσης ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει και χρησιμοποιούσε την ΦΤΜ με αριθμ. μητρώου και είδος 5 ΕΑΦΔΣΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην άνω Πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και δεν επέδειξε στον έλεγχο τα ζητηθέντα αρχεία (a-txt, b-txt, c-txt, d-txt, e-txt και s-txt) για κρινόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021, κατά παράβαση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ.

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση (άρθρο 62 & 28 ΚΦΔ) και άρθρου 6 Ν. 2690/1999

στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι: « Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 τα αρχεία που δημιουργήθηκαν από το σύνολο των ΦΗΜ της για τα φορ. έτη 2019 έως 2021.»

Επίσης η ίδια υπηρεσία εξέδωσε τον με αριθμ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου προκειμένου, εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση των ως άνω η προσφεύγουσα εταιρεία να εκφράσει τις απόψεις της στην ως άνω Υπηρεσία.

Τα ως άνω κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία την

Η προσφεύγουσα εταιρεία, μέχρι την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου , ήτοι την δεν είχε ανταποκριθεί στο ως άνω Σ.Δ.Ε.

Επειδή, στο με αρθμ. Πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το οποίο απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και έλαβε αριθμ. πρωτ. εισερχομένου, με Θέμα: « αναφέρονται τα κάτωθι:

« Σχετικά με την ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ που σας αποστείλαμε στις και αφορά το ΣΔΕ για τη μη προσκόμιση αρχείων .txt από τους εν χρήσει ΦΗΜ για τα φορ. έτη 2019 έως 2021 για την οντότητα σας διαβιβάζουμε το παρόν έγγραφο καθώς και επιστολή της ελεγχόμενης στην οποία επισυνάπτεται cd με κατεστραμμένα αρχεία .txt, καθώς και usb ώστε να συσχετιστούν με την έκθεση ελέγχου που σας έχουμε ήδη αποστείλει, καθώς δεν είχαν συμπληρωθεί να ανωτέρω στοιχεία.

ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η ελεγχόμενη οντότητα, με επιστολή της την, που έλαβε αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ, προσκόμισε για τον ΦΗΜ, cd στο οποίο περιέχονται αρχεία τα οποία είναι μη αναγνώσιμα και usb το οποίο εμπεριέχει ένα αρχείο fmout. txt, στα οποία επισυνάπτεται και μία ενημέρωση από το τεχνικό τμήμα της η οποία έχει ημερομηνία την με την οποία μας ενημερώνουν ότι « ... κατέσθει αδύνατο από την εταιρεία μας να ανακτήσει οποιοδήποτε δεδομένο από το σκληρό δίσκο» και μία τεχνική έκθεση ανάγνωσης φορολογική μνήμης της επίσης από την

Πιο λεπτομερώς, στο εν λόγω cd περιέχονται φάκελοι με ονομασίες από Z-0001 έως Z-0499 οι οποίοι περιέχουν αρχεία a, b, c, e.txt (δεν περιέχουν s.txt), τα οποία ωστόσο είναι μη αναγνώσιμα. Ενδεικτικά, επισυνάπτουμε άνα αρχείο ,txt το οποίο φέρει τίτλο_a.txt.

.....

Καθώς και την ανάγνωση από το πρόγραμμα διασταύρωσης των ΠΑΗΨ των αρχείων .txt της υπηρεσίας μας, από την οποία εξακριβώνεται το προφανές, δηλαδή ότι δε διασταυρώνεται η ΠΑΗΨ του εν λόγω αρχείου.

Στη συνέχεια προβήκαμε σε έλεγχο του συνόλου των εν λόγω αρχείων (αρχείο excel ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΑΗΨ επισυνάπτεται σε CD από όπου εξακριβώθηκε ότι είναι στο σύνολό τους μη αναγνώσιμα, όπως μας διαβεβαιώνει και η ελεγχόμενη « ανάγνωση του κατεστραμμένου σκληρού δίσκου, με ό,τι κατάφερε ο τεχνικός να αναγνώσει.....» τα οποία φυσικά σε καμία περίπτωση δεν είναι άρτια, όπως στη συνέχεια αναφέρει.

Συνοπτικά ο έλεγχος διαπιστώνει ότι δεν μπορεί να διασταυρωθεί από τις ΠΑΗΨ τους ότι αφορούν ΦΗΜ και, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να εξαχθεί καμία ελεγκτική διαπίστωση, όσον αφορά τα δεδομένα των αρχείων, δεδομένου ότι είναι μη αναγνώσιμα.

Επομένως ο έλεγχος εμμένει στην σχετική του διαπίστωση με το Σ.Δ.Ε.: και το πρόστιμο με τον Π.Π.Π.:, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δεν είχε δηλώσει απώλεια ή καταστροφή των αρχείων που παρήγε ο ΦΗΜ καθώς η ανάγνωση

φορολογικής μνήμης σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τα αρχεία που παρήγαγε ο ΦΗΜ Από τα κατεστραμμένα – μη αναγνώσιμα αρχεία τα οποία προσκόμισε, σε κάθε περίπτωση λείπουν κι τα αρχεία s.txt τα οποία απαιτούνται.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, για την μη προσκόμιση των βιβλίων και των ηλεκτρονικών αρχείων τα οποία παρήγαγε ο εν χρήση φορολογικός μηχανισμός της (ΦΗΜ), για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019 έως 2021, επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή, στο άρθρο 61 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015, ως περίπτωση ανωτέρας βίας, γενικά, θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιαδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο έκτακτο ή εξαιρετικής φύσεως 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.

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992, ΣτΕ 935/1977) 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 προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των 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, με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 της Γ.Γ.Δ.Ε., δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις Δ.Ο.Υ. για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών παραστατικών.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι σε περιπτώσεις καταστροφών ή κλοπών, οι εν γένει καταστροφές ή απώλειες πρέπει να τεκμηριώνονται από εκθέσεις ή βεβαιώσεις αρμόδιας δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι, η μη προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της καθώς και των αρχείων της που δημιουργούν οι ΦΗΜ, για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 οφείλετε σε αναίτια και πραγματική αδυναμία της, λόγω τεχνικού σφάλματος του συστήματος (σε τεχνικό πρόβλημα που παρουσιάστηκε στο σκληρό δίσκο), προσκόμισε και επικαλείται: α) την από Βεβαίωση της τεχνικής εταιρείας και β) την από Τεχνική έκθεση της ίδιας τεχνικής εταιρείας.

Επειδή, τα ανωτέρω προσκομισθέντα με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία και στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής όπου εξετάσθηκαν και απορρίφθηκαν, από όπως αυτό προκύπτει από το προαναφερόμενο με αρθμ. Πρωτ. έγγραφο της ως άνω υπηρεσίας προς την Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών όπου αναφέρεται «.....ο έλεγχος εμμένει στην σχετική του διαπίστωση με το Σ.Δ.Ε.: και το πρόστιμο με τον Π.Π.Π.:, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δεν είχε δηλώσει απώλεια ή καταστροφή των αρχείων που παρήγε ο ΦΗΜ, καθώς η ανάγνωση φορολογικής μνήμης σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τα αρχεία που παρήγε ο ΦΗΜ Από τα κατεστραμμένα – μη αναγνώσιμα αρχεία τα οποία προσκόμισε, σε κάθε περίπτωση λείπουν και τα αρχεία s.txt τα οποία απαιτούνται.....»

Επειδή, τα ως άνω αναφερόμενα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν μπορούν από μόνα τους να αποδείξουν τον ισχυρισμό της περί ανωτέρας βίας και με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκομίσθηκαν νεότερα στοιχεία.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ και επιβλήθηκε αναλόγως το πρόστιμο της περ. α' της ίδιας παραγράφου καθώς κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν προσκόμισε, ύστερα από Πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ και φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιούργησε ο ΦΗΜ τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021, η επίκληση από την προσφεύγουσα των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 3 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ 1252/2015 αναφορικά με τον καταλογισμό των επίμαχων προστίμων προβάλλεται αλυσπελώς.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 5) αναφέρεται ότι, η μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων ΦΗΜ της προσφεύγουσας συνιστά ενέργεια η οποία έχει ως αποτέλεσμα την ματαίωση όλων των δυνατών ελεγκτικών επαληθεύσεων προσδιορισμό των εσόδων της από τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία της και ο έλεγχος του συνόλου της δραστηριότητάς της από την πλευρά των εσόδων καθίσταται αδύνατος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, ύστερα από Πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ και φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιούργησε ο ΦΗΜ τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να

προσδιορισθεί από τον έλεγχο η φορολογητέα ύλη και αντίστοιχα οι φορολογικές υποχρεώσεις με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, για τα ως άνω φορολογικά έτη, **ορθώς** επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα σύμφωνα με την περιπτ. β' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ, ανά ελεγχόμενο έτος όπως αυτό προβλέπεται με το δεύτερο εδάφιο της περιπτ. α' της ίδιας παραγράφου, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί διάπραξης από την πλευρά της μίας άπαξ τελεσθείσης παράβασης μη προσκόμισης αρχείων (βιβλίων) και ηλεκτρονικών στοιχείων (ΦΗΜ) η οποία δεν θεωρείται υποτροπή ή επανάληψη της ίδιας παράβασης, **είναι αβάσιμος**.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ.	30.000,00 €	30.000,00 €
Φορολογικό έτος 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ.	30.000,00 €	30.000,00 €
Φορολογικό έτος 2021	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης

Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ.	30.000,00 €	30.000,00 €
--	-------------	-------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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