



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24.07.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 2235

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
 - δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο που εδρεύει νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των υπ' αριθ. Πράξεων Επιβολής Προστίμου των άρθρων 54 και 54ε παρ. 1β του ν.4987/2022, φορ. ετών 2023, 2018, 2020 και 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 250,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2023, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης των βιβλίων επισκευών και συντηρήσεων των εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. μητρώου κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ως ίσχυε. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ του ν.4987/2022 ΚΦΔ, ως ίσχυε.
- II. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 30.000,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2018, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης την κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 24 παρ. 1&2 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ως ίσχυε. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε παρ.1β του ν.4987/2022 ΚΦΔ, ως ίσχυε.
- III. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 30.000,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2020 επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης την από το Ζ No 0001 έως και το Ζ No 0350 και του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης την κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 24 παρ. 1&2 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ως ίσχυε. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε παρ.1β του ν.4987/2022 ΚΦΔ, ως ίσχυε.
- IV. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 30.000,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2019 επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη προσκόμισης των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης την από το Ζ No 0001 έως και το Ζ No 0350 και του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου με ημερομηνία έναρξης την, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 24 παρ. 1&2 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ως ίσχυε. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε παρ.1β του ν.4987/2022 ΚΦΔ, ως ίσχυε.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών γευμάτων από ψητοπωλείο – σουβλατζίδικο με παροχή καθίσματος αλλά όχι σερβιρίσματος, 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 των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη υπαιτιότητας. Η μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου από το Ζ Νο 0001 έως και το Ζ Νο 0350, οφείλεται αποκλειστικά σε κακή λειτουργία του ηλεκτρονικού υπολογιστή, στον οποίο ήταν εγκατεστημένο το λογισμικό, ο οποίος αντικαταστάθηκε από νέο όταν διαπιστώθηκε η κακή λειτουργία του, και στον οποίο εγκαταστάθηκε εκ νέου το λογισμικό από εξειδικευμένη εταιρεία εμπορίας συστημάτων υψηλής τεχνολογίας, ενώ προσκομίστηκε και το σχετικό τιμολόγιο αγοράς του νέου υπολογιστή με αριθ. της εταιρείας με την επωνυμία Επιπλέον, παρά τις επίμοχθες προσπάθειες της ανωτέρω εταιρείας κατέστη αδύνατο να προσπελαστεί ο σκληρός δίσκος του παλαιού υπολογιστή και ως εκ τούτου η ανάκτηση των επίμαχων αρχείων αποδείχθηκε ατελέσφορη, γεγονός που βεβαιώθηκε με την από βεβαίωση της ανωτέρω εταιρείας. Επίσης, η μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 01.01.2018 έως και 31.12.2020 οφείλεται σε απώλεια του μηχανισμού σε χρόνο που δεν μπορεί να προσδιοριστεί, ενώ είχαν την εύλογη πεποίθηση ότι το ΕΑΦΔΣΣ βρισκόταν σε κανονική λειτουργία. Τέλος, ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση των βιβλίων επισκευών και συντηρήσεων των εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ οφείλεται στην άγνοια της εταιρείας ότι ο ηλεκτρονικός υπολογιστής και ο μηχανισμός υπολειπουρούσαν καθώς δεν υπήρχε κάποια ένδειξη ότι υφίσταντο κάποιο σφάλμα στους εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ και στο λογισμικό του ηλεκτρονικού υπολογιστή, αυτονοήτως δεν εκτελέστηκε κάποια ενέργεια επισκευής αλλά όταν διαπιστώθηκε η κακή λειτουργία τους προχώρησαν άμεσα σε αντικατάσταση του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Ενόψει δε της ιδιότητας αμφοτέρων των ομόρρυθμων εταίρων, ως ψηστών σε οικογενειακή επιχείρηση που λειτουργεί ως συνοικιακό ψητοπωλείο θα ήταν παντελώς αδύνατο να διαπιστώσουν και να γνωρίζουν ότι ο σκληρός δίσκος του παλαιού υπολογιστή υπολειπουρούσε ενώ μόλις διαπιστώθηκε από τον τεχνικό προέβην άμεσα σε αντικατάσταση με καινούριο. Αναίτιως δεν κατέστη δυνατή η εγγραφή των επίμαχων αρχείων.
- Οι επιβληθείσες κυρώσεις παραβιάζουν της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση των άκρων ορίων διακριτικής ευχέρειας. Εν προκειμένω το ελάχιστο ποσό προστίμου ανά ελεγχόμενο έτος σύμφωνα με το άρθρο 54Ε παρ. 1 του ΚΦΔ είναι 10.000,00 ευρώ, ενώ το μέγιστο ποσό προστίμου ανά ελεγχόμενο έτος σύμφωνα με το ίδιο ως άνω άρθρο είναι 30.000,00 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, επιβλήθηκε στην εταιρεία το μέγιστο ποσό προστίμου ανά ελεγχόμενο έτος. Τέλος, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: ...».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2 Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχεί η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) ..., ή γ) ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ΚΦΔ:

«Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

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

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

Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς αγροτών του Κώδικα Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στον διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του πρώτου εδαφίου αφορούν παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία), που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του πρώτου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.

4. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων, ο τρόπος, η διαδικασία, η έκταση εφαρμογής, το ύψος της αξίας των στοιχείων, ο τρόπος επιβεβαίωσης και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή της παρ. 3.

5. Ο Διοικητής, με απόφασή του, μπορεί να ορίζει κατηγορίες φορολογουμένων, οι οποίοι υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες για την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία υποβολής των πληροφοριών αυτών, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.».

Επειδή, στις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

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

.... β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α` της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής, γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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

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. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

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.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. ...

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

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

Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

1 Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου, β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

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

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

Άρθρο 40 Μεταβατικές διατάξεις

1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

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

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

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

«4.3.2.4. Κατά την έκδοση του Z δημιουργείται το αρχείο s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt της ημέρας καθώς και τα δεδομένα του αντίστοιχου d.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Α. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας ("_" underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "s", καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ- 928).

4.3.3. Για την υποχρέωση και το σκοπό διαφύλαξης των αποθηκευμένων Ηλεκτρονικών Αρχείων.

4.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ - Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ' αυτό, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt, s.txt), με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (6 χρόνια), παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.»

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

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ:

«Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α),, δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α)....., ... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

Επειδή, στο άρθρο 54Ε του ΚΦΔ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 101 του ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α΄ 148/31.07.2020), και εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.08.2020, όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ

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.

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.

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 οποιοδήποτε 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) Το πρόστιμο της περ. α) επιβάλλεται και 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.

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται εντός δύο (2) μηνών από τη διαπίστωση της παράβασης.

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

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

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

«.... Α. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.

.....

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.

.....

Ε. Προθεσμία επιβολής του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

16. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων των περ. α` και β` της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ` εφαρμογή του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ` ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28 ΚΦΔ.

Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει έκδοσης της με αριθ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθ. ΕΜΠ πληροφοριακό δελτίο (Π.Δ.), το οποίο αφορά σε διάφορες επιχειρήσεις εστίασης, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, οι οποίες συνεργάζονται με διαδικτυακές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού όπως η και οι οποίες αν και παρουσιάζουν σημαντικό κύκλο εργασιών και δέχονται μεγάλο εύρος των παραγγελιών τους ηλεκτρονικά, εμφανίζουν ζημιές ή πολύ μικρά κέρδη στα ετήσια αποτελέσματά τους.

Στο κεφάλαιο «3 ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της ως άνω έκθεσης, που αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους στοιχειοθετούνται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συγκεκριμένα στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου αναφέρεται ότι την ομάδα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Υπηρεσίας, μετέβη στην διεύθυνση όπου στεγάζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, ήτοι, προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ). Ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων προκειμένου αυτή να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα εξής: α) τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, ήτοι τις αναλυτικές εγγραφές καταχωρήσεων του βιβλίου εσόδων – εξόδων για τα εν λόγω έτη, β) αναλυτικά ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) παραγόμενα από τους εν χρήσει ΦΗΜ τα ελεγχόμενα έτη 2018—2020, γ) τα βιβλία επισκευών και συντηρήσεων των εν χρήσει ΦΗΜ.

Στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρεται επίσης ότι η προσφεύγουσα εξέδιδε τα φορολογικά της στοιχεία από τους κάτωθι Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) – Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.: α) τον με αριθμό μητρώου Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με ημερομηνία έναρξης και β) τον με αριθμό μητρώου Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με ημερομηνία έναρξης

Η προσφεύγουσα εταιρεία την με το αριθ. μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ανταποκρίθηκε εν μέρει στην ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου και κατόπιν αυτού ο έλεγχος διαπίστωσε τις εξής παραβάσεις:

1. Μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αριθμό μητρώου από το Z No 0001 έως και το Z No 0350 και του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ: με αριθμό μητρώου για το ελεγχόμενο διάστημα ήτοι από 01/01/2018-31/12/2020 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5§14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 24§1 και §2 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε §1β σύμφωνα με το οποίο το ποσό του προστίμου υπολογίζεται ως εξής:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΔΗΛ. ΕΙΣΟΔ. ΤΩΝ 3 ΤΕΛ. ΕΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΕΠΙ 15% = ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΤΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ (54Ε ΚΦΔ)	ΜΕΓΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΕΤΟΣ (54Ε ΚΦΔ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΦΟΡ.ΕΤΗ 2018, 2019 & 2020
2023	783.573,10	2.024.961,44 €	674.987,15 €	101.248,07 €	10.000,00 €	30.000,00 €	3 ΕΤΗ Χ 30.000,00 = 90.000,00 €
2022	688.547,06						
2021	552.841,28						

2. Μη προσκόμιση των βιβλίων επισκευών και συντηρήσεων των εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. μητρώου κατά παράβαση του άρθρου 54§1 περ. δ του ΚΦΔ. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ του ίδιου νόμου με ποσό προστίμου 250,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε νόμιμα στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε ακρόαση (άρθρα 28 & 62 ΚΦΔ και άρθρο 6 του ν.2690/1999) με επισυναπτόμενες τις διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς και τον με αριθ. Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, προκειμένου η εταιρεία να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εγγράφως τις αντιρρήσεις της με το αριθ. πρωτ. έγγραφό της, όπου ισχυρίστηκε τα εξής: α) η μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αριθμό μητρώου από το Z No 0001 έως και το Z No 0350 οφείλεται αποκλειστικά σε κακή λειτουργία του ηλεκτρονικού υπολογιστή, στον οποίο ήταν εγκατεστημένο το λογισμικό, ο οποίος αντικαταστάθηκε από νέο (προσκομίζει δε το σχετικό παραστατικό αγοράς του), επιπλέον ο σκληρός δίσκος του παλαιού υπολογιστή, παρά τις επίμοχθες προσπάθειες που πραγματοποίησε η εταιρεία στην οποία απευθύνθηκαν ήταν απροσπέλαστος και ως τούτου κατέστη ανέφικτη η ανάκτηση οιονδήποτε δεδομένων (προσκομίζει την από βεβαίωση της εταιρείας). Οι διαχειριστές της με βάση τις γνώσεις και το μορφωτικό τους επίπεδο δεν θα μπορούσαν να διαγνώσουν το πρόβλημα. β) η μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» του Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αριθμό μητρώου για το ελεγχόμενο διάστημα, ήτοι από 01.01.2018 έως

και 31.12.2020, οφείλεται σε απώλεια του μηχανισμού σε χρόνο που δεν μπορούν να προσδιορίσει ενώ υπήρχε η πεποίθηση ότι το Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. λειτουργούσε κανονικά. Ο έλεγχος αιτιολογημένα (σελ. 11-13 της οικείας έκθεσης ελέγχου) απέρριψε τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αφού έλαβε υπόψη του τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για την μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» των εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. μητρώου για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, επικαλείται αφενός λόγους ανωτέρας βίας που αφορούν τον πρώτο μηχανισμό και αφετέρου απώλεια του δεύτερου μηχανισμού. Ειδικότερα όσον αφορά τον μηχανισμό με αριθμό μητρώου επικαλείται έλλειψη υπαιτιότητας και κακή λειτουργία χρήσης του ηλεκτρονικού υπολογιστή στον οποίο ήταν εγκατεστημένο το λογισμικό και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει την από βεβαίωση της εταιρείας καθώς και το με αριθ.

Δ. Αποστολής -Τιμολόγιο αγοράς νέου υπολογιστή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας

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 Διοικητή και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.
3. Ο Διοικητής αποφαίνεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του δέκατου κεφαλαίου του ΚΦΔ (άρθρα 53-62):

«... 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα

αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. 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. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.».

Επειδή, από την δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπορούσε να αποτραπεί.

Επειδή, η μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» της εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. μητρώουγια λόγους κακής λειτουργίας του ηλεκτρονικού υπολογιστή που ήταν αποθηκευμένα με αποτέλεσμα να γίνει αντικατάστασή του αφενός δεν συνιστούν λόγο ανωτέρας βίας και αφετέρου η προσφεύγουσα δεν τήρησε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση για την διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων σε οποιοδήποτε απροσδόκητο γεγονός (π.χ. τακτικά back-up του δίσκου του Η/Υ που ήταν αποθηκευμένα). Ομοίως η μη προσκόμιση των παραγόμενων αρχείων «txt» της εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. μητρώουλόγω απώλειας του εν λόγω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. σε χρόνο που δεν μπορούσε να προσδιορίσει η ίδια ενώ είχε την πεποίθηση ότι λειτουργούσε κανονικά δεν μπορεί να θεωρηθεί ανωτέρα βία και επιπρόσθετα ουδεμία μέριμνα εκ μέρους της προσφεύγουσας ελήφθη ώστε να αποτρέψει αυτό το γεγονός με μέτρα δέουσας επιμέλειας και σύνεσης. Όσον δε αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί απώλειας του μηχανισμού με αριθ. μητρώουσημειώνεται ότι δεν έχει προηγηθεί δήλωση απώλειας του εν λόγω μηχανισμού πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου. Περαιτέρω, τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποτελούν ικανά στοιχεία να αποδείξουν τον ισχυρισμό της περί ανωτέρας βίας και επιπλέον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία που να τεκμηριώνουν περίπτωση απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε, ύστερα από την με αριθ. Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, τα παραγόμενα αρχεία «txt» των εν χρήσει Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθ. μητρώου, ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη την εν λόγω

παράβασης, όπως αυτό προβλέπεται με το δεύτερο εδάφιο της περ. α' της ίδιας παραγράφου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής ενός προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο τυγχάνει νόμω αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός.

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

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

Περαιτέρω, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ΚΦΔ συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, σκοπεύει στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμίανομίμως εκπροσωπούμενης, και την επικύρωση των υπ' αριθ. Πράξεων Επιβολής Προστίμου των άρθρων 54 και 54Ε παρ. 1β του ν.4987/2022, φορ. ετών 2023, 2018, 2020 και 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ με αριθ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

Σύνολο προστίμου 30.000,00 €

Φορολογικό έτος 2019

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ με αριθ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

Σύνολο προστίμου 30.000,00 €

Φορολογικό έτος 2020

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ με αριθ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

Σύνολο προστίμου 30.000,00 €

Φορολογικό έτος 2023

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ με αριθ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

Σύνολο προστίμου 250,00 €

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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