



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2420

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. 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)».

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

ε. 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 **02-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018, β) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2019, γ) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020 και δ) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης

επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από **02-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 04/04/2024, και μετά τη μελέτη όλων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./**01-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 14.966,61€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3, 5 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του 13 του Ν. 4987/2022. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β) Με την υπ' αριθ./**01-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 14.966,61€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3, 5 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του 13 του Ν. 4987/2022. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β) Με την υπ' αριθ./**01-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 14.966,61€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3, 5 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του 13 του Ν. 4987/2022. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ) Με την υπ' αριθ./**01-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτηση της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν. 4987/2022. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ δ' σε συνδυασμό με την παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 23/11/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου, την 05/04/2023, στα πλαίσια διενέργειας επιτόπιου ελέγχου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ./05-04-2023 πρόσκληση για διάθεση, μεταξύ άλλων, των αρχείων txt από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. για τα φορολογικά έτη **2018-2020**.

Ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο προσφεύγων προσκόμισε στις 12/06/2024 μέρος των ζητηθέντων στοιχείων. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθ./12-06-2023 έκθεση κατάσχεσης, παρελήφθησαν από τον έλεγχο, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ./13-06-2023.
- Τα εκδοθέντα «Ζ» του Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 31/01/2018 έως 16/05/2019.
- Τα ηλεκτρονικά αρχεία του εν χρήσει Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2020 και τα αντίστοιχα βιβλία εσόδων-εξόδων σε μέσο αποθήκευσης usb.

Στην από 13-06-2023 υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα, αναφέρεται ότι: «*Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν. 1599/1986 δηλώνω ότι «Η ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΜΕ ΕΧΕΙ ΧΑΘΕΙ».*

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε στις 04/07/2023 το υπ' αριθ. ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση και ο υπ' αριθ./04-07-2023 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στο οποίο καταγράφηκε η ανωτέρω παράβαση της μη διαφύλαξης των ζητηθέντων στην/05-04-2023 πρόσκληση, ήτοι τα αρχεία του Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 20 ημερών χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του, οι αρμόδιοι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προχώρησαν στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου (ημερομηνία θεώρησης 23/11/2023) και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, μετά την παραλαβή της έκθεσης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

- Τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, τον μετέφερε προς φύλαξη στην αποθήκη του κεντρικού καταστήματος του, επί της οδού, στον Αττικής και πλέον ασκούσε τη δραστηριότητά του αποκλειστικά με τον άλλο Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Λόγω της πανδημίας όμως από τον κορονοϊό covid 19, η, ασκούμενη αποκλειστικά πλέον από το κατάστημα της οδού, επιχείρησή του, δεν μπορούσε να ανταπεξέλθει και έλαβε την απόφαση να διακόψει τη δραστηριότητά του, όπως και έπραξε τον Οκτώβριο του 2021. Το κατάστημα επί της οδού το είχε μισθώσει και το απέδωσε στον εκμισθωτή, ο οποίος το εκμίσθωσε αμέσως σε άλλον. Ο νέος μισθωτής πέταξε στα σκουπίδια για να αδειάσει το χώρο τα πράγματα που είχε στην αποθήκη (μεταξύ αυτών τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου) και το απορριμματοφόρο του Δήμου τα είχε ήδη αποκομίσει μέχρι ο προσφεύγων να τα αναζητήσει.
- Η απώλεια του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου συνέβη τον Οκτώβριο του έτους 2021 και ουδόλως επηρέασε τη συμμόρφωσή του με τις φορολογικές του υποχρεώσεις των ετών 2018, 2019 και 2020, τις οποίες έχει εκπληρώσει πλήρως και έχει υποβάλει και για τα τρία αυτά έτη εμπροθέσμως όλες τις φορολογικές δηλώσεις με όλα τα έσοδα της επιχείρησής του. Την ανωτέρω ταμειακή μηχανή (.....) χρησιμοποίησε αποκλειστικά και μόνο στο υποκατάστημα που διατηρούσε και από την οδό, αριθμός, την μετέφερε, στις 17-7-

2019 στην οδό, στον, όπου απλώς την αποθήκευσε προς φύλαξη χωρίς ποτέ έκτοτε να χρησιμοποιηθεί και να παράξει οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο, αφού οι ανάγκες του καταστήματος της οδού, καλύπτονταν πάντοτε και αποκλειστικά από τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Έτσι, όταν απωλέσθηκε ο ΦΗΜ, είχαν ήδη προ πολλού εκπληρωθεί όλες οι φορολογικές του υποχρεώσεις και είχαν υποβληθεί οι δηλώσεις με όλα τα κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020 αποκτηθέντα εισοδήματά του, δηλαδή και όσα αποκτήθηκαν από τη δραστηριότητά του στο υποκατάστημα, όπου και μόνο χρησιμοποιήθηκε ο ΦΗΜ ο οποίος απωλέσθηκε δυόμιση σχεδόν έτη μετά το κλείσιμο του υποκαταστήματος και την αποθήκευσή του σε χώρο του κεντρικού καταστήματος.

- Η επιβολή των προστίμων με τις προσβαλλόμενες πράξεις παραβιάζει το άρθρο 78 του Συντάγματος, που απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή φορολογικού νόμου. Συγκεκριμένα, επιβάλλεται πρόστιμο-φορολογική κύρωση σε βάρος του, με υπολογισμό δηλωθέντων εσόδων των ετών 2018, 2019 και 2020, προγενέστερων της ψήφισης και έναρξης ισχύος του (αναφερόμενου στις πράξεις επιβολής) ν.4987/2022, αλλά και ειδικότερα της ψήφισης του άρθρου 101 του ν. 4714/2020.

- Τα επιβληθέντα πρόστιμα προσκρούουν κατάφωρα στην αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 του Συντάγματος και στην αρχή της χρηστής διοίκησης, υπό την ειδικότερη έκφραση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της ασφάλειας δικαίου.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή τα κάτωθι:

α) Το βιβλίο συντήρησης και επισκευών του με αριθμό μητρώου Φ.Η.Μ., στο οποίο καταγράφεται ως τελευταία ημερομηνία η 15/7/2019 με σφραγίδα του τεχνικού που προέβη στην συντήρησή του και αποσύνδεσή του.

β) Την βεβαίωση μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου όπου αποτυπώνεται η διεύθυνση του υποκαταστήματος επί της οδού, όπου λειτουργούσε η επίμαχη Φ.Η.Μ. και αναφέρεται ως ημερομηνία διακοπής εργασιών η 17/7/2019.

γ) Το με αριθ. δήλωσης Έγγραφο για τη λύση της επαγγελματικής μίσθωσης του καταστήματος επί της οδού, στον Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4987/2022, 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 του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη

διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «[...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...] 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του Ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «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 τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του Ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς

αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7.1.2 του άρθρου 7 της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αναφέρεται ότι: «7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013).».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1220/13-12-2012 «Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστέλλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ», αναφέρεται ότι:

«2.4. Φορολογική Ταμειακή Μηχανή (ΦΤΜ).

Ως Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ορίζεται ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός (ΦΗΜ), ο οποίος διαθέτει πληκτρολόγιο ως μοναδική μονάδα εισαγωγής στοιχείων και χειρισμών έκδοσης δελτίων και αποδείξεων.

[...]

2.11. Φορολογική μνήμη

2.11.1. Η φορολογική μνήμη είναι η μονάδα όπου ενταμιεύονται και παραμένουν αναλλοίωτες για ολόκληρη τη διάρκεια ζωής του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, χωρίς χρονικό περιορισμό, όλες οι φορολογικού ενδιαφέροντος πληροφορίες. [...].

2.11.5. Διατήρηση και ανάγνωση του περιεχομένου φορολογικής μνήμης

Το περιεχόμενο της φορολογικής μνήμης διατηρείται αναλλοίωτο χωρίς χρονικό περιορισμό και υπό όλες τις συνθήκες. Τα δεδομένα της φορολογικής μνήμης που τυχόν εμφανίσει βλάβη και αντικατασταθεί, είναι αναγνώσιμα από ειδική συσκευή για χρήση από τις φορολογικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τις περιπτώσεις αδύνατης τεχνικά ανάγνωσης. Η περίπτωση αυτή τεκμηριώνεται πλήρως από τεχνική έκθεση – αναφορά του κατέχοντος την άδεια καταλληλότητας, η οποία με ευθύνη του, αποστέλλεται άμεσα, στην αρμόδια υπηρεσία για την ενημέρωση της Επιτροπής, ενώ αντίγραφο της επισυνάπτεται στο Πρωτόκολλο αφαίρεσης – αντικατάστασης της φορολογικής μνήμης και κατατίθεται στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου του ΦΗΜ. [...]

2.11.6.2. Κάθε περίπτωση διαπίστωσης βλάβης φορολογικής μνήμης από τον κατέχοντα την άδεια καταλληλότητας ή της τεχνικής υποστήριξης ή από εξουσιοδοτημένο τεχνικό του αντιπρόσωπο, γνωστοποιείται άμεσα στην Επιτροπή.

2.11.6.3. Για το σκοπό αυτό ο κάτοχος της άδειας, συντάσσει, υπογράφει και αποστέλλει τεκμηριωμένη και λεπτομερή τεχνική αναφορά για το πρόβλημα μνήμης που διαπιστώθηκε, εντός 2 εργασίμων ημερών στην Επιτροπή. Ένα αντίγραφο της τεχνικής αναφοράς επισυνάπτεται στο συνοδευτικό βιβλιάριο συντήρησης (στο οποίο έχουν σημειωθεί και οι

σχετικές αναφορές) από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό και ένα αντίγραφο αποστέλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου του ΦΗΜ.

[...]

3.3. Δημιουργία, αποθήκευση και διαφύλαξη Ηλεκτρονικών Αρχείων στοιχείων. 3.3.1. Δημιουργούμενα αρχεία σε Ηλεκτρονικό Υπολογιστή

[...]

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

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

[...]

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών.[...]

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο. [...]

5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων.

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις.

5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1221/13.12.2012** «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποσπελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» αναφέρεται ότι:

«4.3. Δημιουργία, αποθήκευση και διαφύλαξη Ηλεκτρονικών Αρχείων στοιχείων.

[...]

4.3.2. Ηλεκτρονικά αρχεία γενικής ημερήσιας «σύνοψης υπογραφής» ΠΑΗΨΣ και ημερήσιας «σύνοψης υπογραφής» αρχείων δεδομένων προς αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ..

[...]

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

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

4.3.3.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση του αρχείου αυτού, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις κυρώσεις (άρθρο 30 Κ.Β.Σ. και άρθρο 5 του ν. 2523/1997).

4.3.3.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου, καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη τη διάρκεια της αποθήκευσής τους. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν. 4987/2022, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), ορίζεται ότι: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

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

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 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **E.2028/12-04-2023** 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». Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», αναφέρεται ότι:

«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.

[...]

10.3. Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β' στο πρόστιμο της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ αφορά τη διάταξη αυτή ως σύνολο (ύψος προστίμου, τρόπος υπολογισμού, εξαιρέσεις), με τις αναγκαίες προσαρμογές και όχι μόνο το ύψος του προστίμου και τον τρόπο υπολογισμού του. Πιο αναλυτικά, η αναλογική εφαρμογή δεν καταλαμβάνει την περιγραφή της παράβασης, η οποία σαφώς διαφοροποιείται στις δύο περιπτώσεις. [...]. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις μη επιβολής του προστίμου του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α', όπως αναλύονται και ανωτέρω στην παράγραφο 8.1 της παρούσας, εφαρμόζονται αναλογικώς κατά την εφαρμογή της περ. β'.

10.4. Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται όλα μαζί, εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται ακόμα και αν μέρος αυτών δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.

12. Σχέση με άλλες διατάξεις

[...]

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δε διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τις ΦΗΜ, τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εφόσον διαπιστώνεται ότι μπορεί να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη και αντίστοιχα οι φορολογικές υποχρεώσεις με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2028/12-04-2023 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.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι τα δημιουργούμενα αρχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων όφειλε να δείξει την δέουσα σύνεση και επιμέλεια να φυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επέδωσαν, στις 05/04/2023, στον προσφεύγοντα την υπ' αριθ. πρωτ./05-04-2023 πρόσκληση για διάθεση, μεταξύ άλλων, των αρχείων txt από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. για τα φορολογικά έτη 2018-2020.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, αλλά ανταποκρινόμενος μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισε στις 12/06/2024 μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ./13-06-2023.

- Τα εκδοθέντα «Ζ» του Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 31/01/2018 έως 16/05/2019.

- Τα ηλεκτρονικά αρχεία του εν χρήσει Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2020 και τα αντίστοιχα βιβλία εσόδων-εξόδων σε μέσο αποθήκευσης usb.

Στην από 13-06-2023 υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντα, αναφέρεται ότι: «Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 22 του Ν. 1599/1986 δηλώνω ότι «Η ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ ΜΕ ΕΧΕΙ ΧΑΘΕΙ».

Επειδή επομένως, από το διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε τα υπό κρίση έτη τον Φ.Η.Μ. και τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt. & s.txt.) που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.4308/2014, άρθρο 12, παρ. 8 και 9 και τα όσα ορίζονται στις ΠΟΛ.1220/2012 (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) και ΠΟΛ.1221/2012 (ΦΕΚ Β'3513/31.12.2012) και τα οποία δημιουργεί ο Φ.Η.Μ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη επίδειξη των αρχείων txt του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ουδόλως επηρέασε τη συμμόρφωσή του με τις φορολογικές του υποχρεώσεις των ετών 2018, 2019 και 2020, τις οποίες έχει εκπληρώσει πλήρως και έχει υποβάλει και για τα τρία αυτά έτη εμπροθέσμως όλες τις φορολογικές δηλώσεις με όλα τα έσοδα της επιχείρησής του καθώς η απώλειά του συνέβη τον Οκτώβριο του έτους 2021.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, προσκόμισε με την παρούσα προσφυγή τα κάτωθι:

α) Το βιβλίο συντήρησης και επισκευών του με αριθμό μητρώου Φ.Η.Μ., στο οποίο καταγράφεται ως τελευταία ημερομηνία η 15/7/2019 με σφραγίδα του τεχνικού που προέβη στην συντήρησή του και αποσύνδεσή του.

β) Την βεβαίωση μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου όπου αποτυπώνεται η διεύθυνση του υποκαταστήματος επί της οδού, όπου λειτουργούσε η επίμαχη Φ.Η.Μ. και αναφέρεται ως ημερομηνία διακοπής εργασιών η 17/7/2019.

γ) Το με αριθ. δήλωσης Έγγραφο για τη λύση της επαγγελματικής μίσθωσης του καταστήματος επί της οδού, στον

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της Ε.2028/12-04-2023, προϋπόθεση για τη μη επιβολή του προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ στην περίπτωση μη προσκόμισης και μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, είναι να υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και αντίστοιχα των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης οντότητας με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρείται η τεθείσα, βάσει των διατάξεων της Ε.2028/12-04-2023, προϋπόθεση μη επιβολής του προστίμου καθώς από τα προσκομισθέντα με την παρούσα προσφυγή στοιχεία, δεν είναι δυνατός, κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, των υπό κρίση φορολογικών ετών 2018-2020, κατά τη διάρκεια του οποίου χρησιμοποιήθηκε ο εν λόγω ΦΗΜ με αριθμό μητρώου καθώς δεν είχε δηλωθεί απώλεια αυτού από τον προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται στην υπό κρίση υπόθεση, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 Ε του ΚΦΔ, αλλά προγενέστερες ευνοϊκότερες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **101 «Τροποποιήσεις του άρθρου 11 ΚΦΔ** και προσθήκη νέων άρθρων **54Ε και 54ΣΤ** στον ΚΦΔ - Συμπλήρωση ρυθμίσεων για αναστολή χρήσης ΑΦΜ ή απενεργοποίησή του, καθώς και για πρόστιμα και παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν. 4714/31.07.2020,ορίζεται:

«[...]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», ήτοι μετά την **31-07-2020**.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι ο χρόνος διαπίστωσης των επίμαχων παραβάσεων της μη διαφύλαξης των ως άνω ηλεκτρονικών αρχείων είναι η **04/07/2023**, ημερομηνία κατά την οποία εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή το προαναφερόμενο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε Ακρόαση, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι προδήλως δυσανάλογο, σε σχέση με τη βαρύτητα της επίμαχης παράβασης και κατά συνέπεια η διάταξη του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 αντίκειται στην Αρχή της αναλογικότητας και στην αρχή της χρηστής διοίκησης, υπό την ειδικότερη έκφανση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της ασφάλειας δικαίου.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 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 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και 4308/2014 (ΕΛΠ).

Επίσης όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣτΕ2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.)

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, καθώς και το τεκμήριο της αθωότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/11/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλομενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **02/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**και την **επικύρωση** :

α) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

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

Συνολικό ποσό : 14.966,61 €

β) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

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

Συνολικό ποσό : 14.966,61 €

γ) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την

παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό : 14.966,61 €

δ) της υπ' αριθμ./**01-04-2024** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Συνολικό ποσό : 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.