



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27.02.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 435

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : Φιλαδέλφειας 8 & Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 10440 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 2131312372-347  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr.

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα ..... ΤΚ 16672 Βάρη, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής:

α) της υπ' αριθ. .... /2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

β) της υπ' αριθ. .... /2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

γ) της υπ' αριθ. .... /2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

δ) της υπ' αριθ. .... /2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

ε) της υπ' αριθ. .... /2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../02.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 90.000,00 ευρώ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτοκόλλου ....../28.08.2022 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων του φορολογικού έτους 2018 που δημιουργούν οι ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 Ε παρ. 1 περ. β' του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 11 του ν. 5104/2024).

Με την υπ' αριθ. ....../02.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 90.000,00 ευρώ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτοκόλλου ....../28.08.2022 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων του φορολογικού έτους 2019 που δημιουργούν οι ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 Ε παρ. 1 περ. β' του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 11 του ν. 5104/2024).

Με την υπ' αριθ. ....../02.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 90.000,00 ευρώ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτοκόλλου ....../28.08.2022 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων του φορολογικού έτους 2020 που δημιουργούν οι ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 Ε παρ. 1 περ. β' του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 11 του ν. 5104/2024).

Με την υπ' αριθ. ....../02.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021** της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 90.000,00 ευρώ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτοκόλλου ....../28.08.2022 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων του φορολογικού έτους 2021 που δημιουργούν οι ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 Ε παρ. 1 περ. β' του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 11 του ν. 5104/2024).

Με την υπ' αριθ. ....../02.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022** της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 90.000,00 ευρώ διότι δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό πρωτοκόλλου ....../28.08.2022 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την προσκόμιση των φορολογικών μνημών και αρχείων του φορολογικού έτους 2022 που δημιουργούν οι ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4987/2022. Για την ανωτέρω παράβαση επιβάλλεται

το πρόστιμο του άρθρου 54 Ε παρ. 1 περ. β' του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 53 παρ. 11 του ν. 5104/2024).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30.05.2024 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 & του ν. 5104/2024 του Προϊστάμενου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

## **ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος TAXIS η προσφεύγουσα τηρεί διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 3 παρ. 10 του ν. 4308/2014, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου, πολυτελείας και Α' κατηγορίας, με εστιατόριο.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**Ι.1.** Στις 28.08.2022 συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής μετέβη στη Βουλιαγμένη Αττικής στην οδό ..... όπου βρίσκεται το καφέ-εστιατόριο της προσφεύγουσας προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ). Στο πλαίσιο του ελέγχου επιδόθηκε η υπ' αριθ. .... /2022 πρόσκληση για τη διάθεση (προσκόμιση) λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), συμπεριλαμβανομένων των αρχείων των εν χρήσει ΦΗΜ, για τα φορολογικά έτη 2018 έως 2022.

**Ι.2.** Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα αρχεία των ΦΗΜ με αρ. μητρώου ..... Αντίθετα, δεν προσκόμισε τα αρχεία των ΦΗΜ με αρ. μητρώου .....

Αιτιολόγησε δε τη μη προσκόμιση των παραπάνω προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**Ι.2.1.** Οι ΦΗΜ με αρ. μητρώου ..... είναι παλαιάς τεχνολογίας, υποβλήθηκε δήλωση διακοπής λειτουργίας με ημερομηνία παύσης λειτουργίας την 06.09.2023 και επομένως δεν υφίσταται υποχρέωση προσκόμισής τους.

**Ι.2.2.** Για τους ΦΗΜ με αρ. μητρώου ..... υποβλήθηκε δήλωση παύσης λειτουργίας με ημερομηνία παύσης λειτουργίας την 28.06.2021 και επομένως δεν υφίσταται υποχρέωση προσκόμισής τους.

**Ι.2.3.** Για τους ΦΗΜ με αρ. μητρώου ..... υποβλήθηκε δήλωση απώλειας στις 12.04.2024.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους.

**1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων, εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 54 Ε του ν. 4174/2013 και 7 του ν. 4308/2014, έλλειψη αναγκαίας αιτιολογίας για τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφορικά με τους φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) με αρ. μητρώου ..... για τους οποίους δηλώθηκε παύση χρήσης.

**2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων, εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 54 Ε του ν. 4174/2013 και 7 του ν. 4308/2014, έλλειψη αναγκαίας αιτιολογίας για τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφορικά με τους φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) με αρ. μητρώου ..... για τους οποίους δηλώθηκε παύση χρήσης.

**3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων, εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 και 54 Ε του ν. 4174/2013 και 7 του ν. 4308/2014, έλλειψη αναγκαίας αιτιολογίας για τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφορικά με τους φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) με αρ. μητρώου ....., για τους οποίους δηλώθηκε απώλεια την 12.04.2024.

**4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της αναγκαιότητας και της επιείκειας (ηπιότερου μέτρου) εκ μέρους των προσβαλλόμενων πράξεων.

**5ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Βάσει της νομολογίας του ΕΔΔΑ και των κριτηρίων Engel, παρανόμως προσδίδεται στα επιβαλλόμενα πρόστιμα αναδρομική ισχύς.

**6ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις θα πρέπει να καταλογισθεί το ευνοϊκότερο πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ βάσει του του Ν. 4174/2013 αρ. 13 παρ. 2 και αρ. 54 παρ. 2 περ. ε' και της Πολ. 1252/2015.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο, 2ο & 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 76 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή,** με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή,** τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 13 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:**

.....

**2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:**

**α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή**

**β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, 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 υπόθεση την οποία αφορά 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 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 14 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:**

**«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.**

.....».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ε του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 57 του ν. 5104/2024) 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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

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

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

.....».

**Επειδή**, στην από 12.11.2024 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν προσκόμισε ως όφειλε τα ηλεκτρονικά αρχεία e.txt που παράγονται από τους ΦΗΜ με αριθμούς μητρώων

.....

Σύμφωνα με το σύστημα taxis «Αναζήτηση Στοιχείων Λειτουργίας Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών» η ελεγχόμενη υπέβαλε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ.

-δήλωση αλλαγής τόπου εγκατάστασης στις 02.01.2023 και δήλωση παύσης λειτουργίας στις 06.09.2023, ημερομηνίες μεταγενέστερες του ελέγχου, για τους ΦΗΜ με αριθμό μητρώου

.....

- δήλωση παύσης λειτουργίας στις 28.06.2021 για τους ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ..... και

-δήλωση απώλειας στις 12.04.2024, ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου, για τους ΦΗΜ με αριθμό μητρώου .....

Οι ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ..... δεν είναι παλαιού τύπου, όπως ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα, έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/13.12.2012 και όφειλαν κατά τη λειτουργία τους να δημιουργούν αρχεία e.txt και παρόλο που η προσφεύγουσα προέβη σε παύση σε ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου, είχε υποχρέωση τήρησης των φορολογικών μνημών και αρχείων, που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί, καθώς πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης.

Οι ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ..... έχουν λάβει άδειες καταλληλότητας σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/13.12.2012 και όφειλαν κατά τη λειτουργία τους να δημιουργούν αρχεία e.txt και παρόλο που η προσφεύγουσα προέβη σε παύση σε ημερομηνία προγενέστερη του ελέγχου, είχε υποχρέωση τήρησης των φορολογικών μνημών και αρχείων, που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί, καθώς πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης.

Οι ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ....., οι οποίοι σύμφωνα με την προσφεύγουσα δεν έχουν βρεθεί στις εγκαταστάσεις της και εικάζει ότι βρίσκονται σε αποθήκες της ....., όπου μεταφέρθηκαν ύστερα από μαζική μεταφορά εξοπλισμού το 2017, δεν προκύπτει ότι περιλαμβάνονται στα λεπτομερώς εκτιθέμενα στον επισυναπτόμενο στην αγωγή κατά της ..... κατάλογο κατ' είδος και ποσότητα αντικείμενα του μητρώου παγίων. Τα στοιχεία που προσκομίζονται για το επικαλούμενο γεγονός της αποθήκευσης από την προσφεύγουσα δεν επιβεβαιώνονται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, ενώ δεν υπήρξε και η δέουσα επιμέλεια και σύνεση στην παραγωγή και φύλαξη των φορολογικών αρχείων και μνημών και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανωτέρας βίας δεν ευσταθεί. Εξάλλου, οι ως άνω ΦΗΜ δηλώθηκαν σε απώλεια στις 12.04.2024, ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου και αυτού του σημειώματος ελέγχου».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει η υποχρέωση της προσφεύγουσας να προσκομίσει τα ηλεκτρονικά αρχεία e.txt που παρήχθησαν από τους ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ....., ....., ανεξάρτητα από το εάν οι ανωτέρω ΦΗΜ έπαψαν να λειτουργούν για οποιοδήποτε λόγο και καθώς η απώλειά τους δηλώθηκε στις 12.04.2024, ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου.

**Ως εκ τούτου ο 1ος, 2ος & 3ος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνονται δεκτοί.**

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο, 5ο & 6ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Επειδή, με τις διατάξεις της Ε. 2028/12.04.2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι:  
«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.. »**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 3 του ν. 4714/2020 ορίζεται ότι:**

**«3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 (ήδη ν. 4987/2022) εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.**

**β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 (ήδη ν. 4987/2022) εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.**

**γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 (ήδη ν. 4987/2022) εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου».**

**Επειδή, τα ως άνω πρόστιμα είναι αυτοτελή και επιβάλλονται ανά ελεγχόμενο έτος.**

**Επειδή, τα πρόστιμα επιβλήθηκαν μετά από σύγκριση του υπολογισμού αυτών: (i) επί τη βάση των ακαθαρίστων εσόδων χρήσης του φορολογικού έτους 2018, 2019 και 2020 της ελεγχόμενης επιχείρησης τα οποία ανέρχονταν στα 10.119.366,52 ευρώ, 56.588.149,62 ευρώ και 165.483.323,56 ευρώ αντίστοιχα και (ii) λαμβάνοντας υπόψη το όριο των 90.000,00 ευρώ. Συνεπώς για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 επιβλήθηκε πρόστιμο για**

κάθε έτος ύψους 90.000,00 ευρώ (ανώτερο όριο δεδομένου ότι βάσει των ακαθαρίστων εσόδων θα προέκυπτε μεγαλύτερο ύψος προστίμου).

**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 παρ. 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.

**Ως εκ τούτου ο 4ος, 5ος & 6ος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνονται δεκτοί.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **07.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** ..... και την **επικύρωση** των με αριθμό ...../2024, ...../2024, ...../2024, ...../2024 & ...../2024 πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020, 2021 & 2022 αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

**Φορολογικό έτος 2018**

Πράξη επιβολής προστίμου υπ' αριθ. ....../2024

Ποσό καταλογισμού: 90.000,00 ευρώ.

**Φορολογικό έτος 2019**

Πράξη επιβολής προστίμου υπ' αριθ. ....../2024

Ποσό καταλογισμού: 90.000,00 ευρώ.

**Φορολογικό έτος 2020**

Πράξη επιβολής προστίμου υπ' αριθ. ....../2024

Ποσό καταλογισμού: 90.000,00 ευρώ.

**Φορολογικό έτος 2021**

Πράξη επιβολής προστίμου υπ' αριθ. ....../2024

Ποσό καταλογισμού: 90.000,00 ευρώ.

**Φορολογικό έτος 2022**

Πράξη επιβολής προστίμου υπ' αριθ. ....../2024

Ποσό καταλογισμού: 90.000,00 ευρώ.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

## **ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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