



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 6-3-2025

Αριθμός απόφασης: 545

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αρ, πρωτ.....ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά των υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 και παρ.11 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, των υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 και παρ.11 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, των υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 2 και παρ.11 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 και της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αρ, πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€**, λόγω μη διαφύλαξης των παραγόμενων αρχείων txt από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ.11 περ.β του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€**, λόγω μη τήρησης τεχνικών προδιαγραφών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€** λόγω μη διαφύλαξης των παραγόμενων αρχείων txt από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ.11 περ.β του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€**, λόγω μη τήρησης τεχνικών προδιαγραφών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€**, λόγω μη διαφύλαξης των παραγόμενων αρχείων txt από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ.11 περ.β του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€**, λόγω μη τήρησης τεχνικών προδιαγραφών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με

αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

-Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2021 επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **10.000,00€**, λόγω μη διαφύλαξης των παραγόμενων αρχείων txt από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) δυνάμει τηςεντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τα Φορολογικά Έτη 2018 έως και 2021. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 22.03.2024, η με αρ.πρόσκληση για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και των ηλεκτρονικά παραγόμενων αρχείων «txt» από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ., τα βιβλιάρια συντήρησης τους για τα έτη 2018-2021. ενώ για τους Φ.Η.Μ. που δεν έχουν κίνηση όπως εκδοθεί και προσκομισθεί Ζ. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ.υπόμνημα έγγραφων απόψεων, με το οποίο γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει τα αρχεία του Φ.Η.Μ. με αριθμόγια το έτος 2018 μέχρι και 18/3/2022, διότι ο σκληρός του δίσκος είχε υποστεί τεχνική βλάβη και δεν ήταν δυνατή η ανάκτηση των αρχείων του. Περαιτέρω διαπιστώθηκε επίσης ότι από τον ΦΗΜ με αριθμό δεν παράγονται τα προβλεπόμενα αρχεία e.txt. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθμ.....Σημείωμα διαπιστώσεων και η σχετική προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου με διαπιστωθείσες παραβάσεις που αφορούν στο άρθρο 57 παρ.2 και παρ.11 του ΚΦΔ. Επί του εν λόγω σημειώματος ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η μη διαφύλαξη ηλεκτρονικών αρχείων του Φ.Η.Μ.οφείλεται σε ανωτέρα βία (τεχνική βλάβη). Ο έλεγχος αγνόησε εσφαλμένα τη συνδρομή του στοιχείου της βλάβης και κατέληξε στο πόρισμα ότι τέλεσε την παράβαση της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων και μνημών του επίμαχου Φ.Η.Μ. για τα ελεγχόμενα Φ. Έτη, ενώ προσκόμισε αυτά στο σύνολο τους, πλην των ηλεκτρονικών αρχείων του Φ.Η.Μ. Η συνδρομή τεχνικής βλάβης συνιστά απρόβλεπτο γεγονός, που δεν θα μπορούσε να την είχε προβλέψει καθόσον μάλιστα ο επίμαχος Φ.Η.Μ. δεν ήταν σε χρήση, αλλά η λειτουργία του είχε παύσει ήδη, πριν την πρόσκληση του ελέγχου στις 22.03.2024. Επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα βιβλιαράκια συντήρησης του επίμαχου Φ.Η.Μ., εκ των οποίων προκύπτει η επιμελής και προβλεπόμενη επιθεώρηση και συντήρηση τους από μέρους του. Με σκοπό την αποφυγή προβλήματος από βλάβη του σκληρού δίσκου του Φ.Η.Μ., προέβαινε στην δημιουργία αποθηκευτικού αρχείου (back-up), που είχε αντίγραφα των αρχείων του Φ.Η.Μ., ώστε σε περίπτωση προβλήματος του, να είχε πρόσβαση στο αρχείο αντιγράφων. Όμως, το έτος 2022,

έλαβε χώρα διάρρηξη από αγνώστους στην οικία του, στον, με αποτέλεσμα την κλοπή σημαντικού μέρους του εξοπλισμού του. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του, επιφυλάσσεται να προσκομίσει την βεβαίωση από την αρμόδια Αστυνομική Αρχή, για τα παραπάνω καθότι άμεσα έσπευσε να δηλώσει την διάρρηξη στην Αστυνομία.

2. Δεν θα πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο εις βάρος του για την παράβαση του αρ.57 παρ.2 του ν.5104/2024, διότι ήταν δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων, με την αξιοποίηση πρόσφορων μέσων. Σε κανένα σημείο επίσης του Σημειώματος δεν προβάλλεται διαπίστωση αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, εξαιτίας της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων του Φ.Η.Μ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π):

«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».

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.13 του νέου ΚΦΔ 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, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί 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) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.14 του νέου ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο

φορολογούμενος προσκομίζει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή με τις διατάξεις των αρθρ. 5,12, 15,40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α).... ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

[..] 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική

μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

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. ».

Επειδή με την ΠΟΛ.1220/2012 Απόφαση «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ», ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών

2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ).

2.1.1. Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαλίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων – Δελτίων και λοιπών εκδιδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronic journal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων.

2.26. Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ

2.26.1 Απόδειξη Εσόδου

2.26.1.1. Η μόνη έγκυρη απόδειξη που εκδίδεται για τον πελάτη είναι εκείνη η νόμιμη απόδειξη της οποίας τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ.

2.26.1.2. Στην απόδειξη αυτή περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΕΝΑΡΞΗ» και «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΛΗΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης

2. Διεύθυνση.
3. Επάγγελμα - Δραστηριότητα
4. ΑΦΜ και
5. ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.
6. Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.
7. Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου και το πλήθος (προοδευτικός αύξων αριθμός) των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων εσόδου από αρχής λειτουργίας του ΦΗΜ συμπεριλαμβανομένου και του τρέχοντα ημερήσιου αύξοντα αριθμού φορολογικής απόδειξης.
8. Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης.

[..]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 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 Ζ 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 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 και 11 του άρθρου 57 του νέου ΚΦΔ (αντίστοιχα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ του ν.4987/2022) ορίζεται:

«2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου 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, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας 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, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν 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.

3. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 2, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 66. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 33.

4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 2, το πρόστιμο της παρ. 2 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Ειδικά εάν το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου της παρ. 2, το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή της μη υποβολής δήλωσης.

...

11. Σε περίπτωση παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή έκδοσης αποδείξεων εσόδου ή δελτίων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών χωρίς χρήση Φ.Η.Μ. ή Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων ή από Φ.Η.Μ. που δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή λογισμικό Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων που δεν έχει αδειοδοτηθεί ή που συνεργάζεται με Εμπορικό/Λογιστικό Πρόγραμμα Διαχείρισης (Enterprise Resource Planning, «ERP») που δεν πληροί τα οριζόμενα στην απόφαση της παρ. 17 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (Α' 251), επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

...

β) Για παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή αποδείξεων εσόδου ή δελτίων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών χωρίς χρήση Φ.Η.Μ. ή Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων (ΥΠΑΗΕΣ), ή από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή από λογισμικό Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων που δεν έχει αδειοδοτηθεί ή που συνεργάζεται με Εμπορικό/Λογιστικό Πρόγραμμα Διαχείρισης (Enterprise Resource Planning, «ERP») που δεν πληροί τα οριζόμενα στις αποφάσεις της παρ. 17 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της παρ. 2 κατά περίπτωση.».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2051/2023 εγκύκλιο:

«5. Δεδομένου ότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ 2015/30-7-2015 έγγραφό μας αναφορικά με την διαδικασία ελέγχου ΦΗΜ και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων, έχει διευκρινιστεί ότι:

i. το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨ («..._ b.txt») πρέπει να ταυτίζεται με τη συμβολοσειρά σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου,

ii. το παραγόμενο αρχείο a.txt συγκρίνεται σε κάθε περίπτωση με το αντίστοιχο αρχείο e.txt και τα πεδία των δύο αρχείων πρέπει να ταυτίζονται,

συνάγεται ότι η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστά αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και την διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε.».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο:

Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α ΚΦΔ).

...

8. Μη επιβολή προστίμου

8.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ δεν επιβάλλεται εφόσον η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) 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. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του

ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.). Επιπλέον, λαμβάνεται πάντοτε υπόψη και η διαθεσιμότητα των στοιχείων ή πληροφοριών κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ. Δε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν πρόσφορα μέσα στην περίπτωση που στοιχεία και πληροφορίες νομίμως δεν υφίστανται κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης διενεργείται με βάση τις κείμενες διατάξεις, ενώ η αναφορά στο άρθρο 54Ε ΚΦΔ στον προσδιορισμό του εισοδήματος με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δε συνιστά σε καμία περίπτωση νέο τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

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. 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.

...

11.2. 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. γ' ΚΦΔ.

...

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 το άρθρο 71 του νέου ΚΦΔ (άρθρο 61 ν.4987/2022) ορίζεται: «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 Αριθμό Φορολογικού Μητρώου 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015 και συγκεκριμένα στην παρ. 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61): «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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 77 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή όπως προκύπτει από τα τηρούμενα στοιχεία στο Υποσύστημα Μητρώου του TAXINET και ELENXIS, ο προσφεύγων ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας, για την παρακολούθηση των εργασιών του τηρεί απλογραφικά βιβλία και κατά τα ελεγχόμενα έτη δηλώνει, μεταξύ άλλων, τους με αρ. μητρώου(21/3/2015-28/12/2023) και με αρ. (04/04/2014-09/05/2020) ΦΗΜ.

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αιτία του διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ.πληροφορικό δελτίο της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων εμφανίζεται να διενεργεί εμπορικές συναλλαγές από το διαδίκτυο χωρίς να εκδίδει φορολογικά παραστατικά καθώς το ύψος των συναλλαγών υπερβαίνει κατά πολύ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά του. Κατά τη διάρκεια του διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου ελέγχου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ.πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία ετών 2018-2021, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ετών 2018-2021 και τα ηλεκτρονικά παραγόμενα αρχεία τύπου «txt» από τους εν χρήσεις ΦΗΜ καθώς και εκτυπώσεις αναφορών ανά έτος για τα ελεγχόμενα έτη καθώς και τα βιβλιάρια συντήρησής τους ενώ για τις ΦΗΜ χωρίς κίνηση, ζητήθηκε να εκτυπωθεί και να προσκομισθεί Ζ. Στο πλαίσιο της ανωτέρω πρόσκλησης, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς, ήτοι υπέβαλε το με αρ. πρωτ.Υπόμνημα στο οποίο επισυνάφθηκε η από 31-5-2024 Υπεύθυνη Δήλωση σύμφωνα με την οποία, βάσει της από 23-5-2024 σχετικής βεβαίωσης της εταιρείας, λόγω βλάβης του σκληρού δίσκου όπου τηρούσε τα αντίγραφα ασφαλείας του ΕΑΦΔΣΣ με αρ., αδυνατεί να παραδώσει τα φορολογικά αρχεία για τα έτη 2018 έως 18-3-2022.

Επιπλέον, στο πλαίσιο της επεξεργασίας των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων επί των οποίων συντάχθηκε η με αρ.έκθεσης κατάσχεσης, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ.δεν παράγονται τα ηλεκτρονικά αρχεία e.txt. Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε βάσει και των δηλωθέντων στοιχείων από την πλευρά του προσφεύγοντος ότι ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ.για το διάστημα από 01/01/2018-18/03/2022. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε και η μη τήρηση των προβλεπόμενων τεχνικών προδιαγραφών από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν αμφισβητεί το γεγονός της μη διαφύλαξης/τήρησης των ηλεκτρονικών αρχείων από τον εν χρήσει με αρ.....ΦΗΜ επί της οποίας επιβλήθηκαν τα κρινόμενα πρόστιμα, αλλά ισχυρίζεται ότι η μη διαφύλαξη οφείλεται σε ανωτέρα βία, ήτοι τεχνική βλάβη. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 23-5-2024 βεβαίωση της εταιρείας αναφορικά με τη μη δυνατότητα ανάκτησης του συνόλου των αποθηκευμένων αρχείων λόγω βλάβης του σκληρού δίσκου όπου τηρούσε τα αρχεία του ΕΑΦΔΣΣ με αρ., την οποία είχε προσκομίσει και στον έλεγχο. Ωστόσο η προσκόμιση μόνο της ανωτέρω βεβαίωσης δεν τεκμηριώνει περίπτωση ανωτέρας βίας ήτοι γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων καθώς από την πλευρά του δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλιάρια συντήρησης του εν λόγω μηχανισμού (ο προσφεύγων και με την υπό κρίση ενδικοφανή επιφυλάσσεται να τα προσκομίσει) ώστε να διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων είχε προβεί σε όλες τις προβλεπόμενες ενέργειες ως προς την συντήρηση και λειτουργία του εν λόγω μηχανισμού περαιτέρω επικαλείται ότι έχει επιδείξει την δέουσα επιμέλεια από την πλευρά του καθώς τηρούσε αντίγραφα των εν λόγω αρχείων στον Η/Υ ωστόσο το έτος 2022 ισχυρίζεται ότι έλαβε χώρα διάρρηξη στην οικία του και εκλάπη μεγάλο μέρος του εξοπλισμού του και μεταξύ άλλων εκλάπη και ο εν λόγω υπολογιστής. Ομοίως με ανωτέρω ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ως προς τα αναφερόμενα (με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει επίσης ότι επιφυλάσσεται να προσκομίσει).Σημειώνεται ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν γεννάται ζήτημα ανωτέρας βίας κατά τις διατάξεις του αρθ. 71 του ΚΦΔ , καθόσον δεν αποδεικνύεται τόσο το επικαλούμενο γεγονός της ανωτέρας βίας όσο και η επίδειξη δέουσας επιμέλειας από την πλευρά του προσφεύγοντος για τη διαφύλαξη των εν λόγω αρχείων.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται επιπλέον, ότι η επιβολή των κρινόμενων προστίμων κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του αρθ. 57 του ΚΦΔ είναι μη νόμιμη καθόσον στην υπό κρίση περίπτωση είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με την αξιοποίηση κάθε πρόσφορου μέσου σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του ως άνω άρθρου.

Επειδή από τις τεχνικές προδιαγραφές των ΕΑΦΔΣΣ προκύπτει η υποχρεωτικότητα της δημιουργίας όλων των προβλεπόμενων αρχείων. Μέσα από την πρόβλεψη της δημιουργίας συνεχομένων ΠΑΗΨΣ που έχουν σχεδιαστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αποτελούν μια αδιάσπαστη αλυσίδα μεταξύ τους, διασφαλίζεται ο έλεγχος της ακεραιότητας του περιεχομένου του φορολογικού στοιχείου που κάθε φορά εκδίδεται. Εν προκειμένω από την μη προσκόμιση των αρχείων του ενός μηχανισμού αλλά και την μη τήρηση των τεχνικών προδιαγραφών για τον άλλο μηχανισμό δεν παρέχονται από τον προσφεύγοντα όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες. Ήτοι ο έλεγχος δεν δύναται να διαπιστώσει ούτε την ακεραιότητα έκδοσης των εκδοθέντων στοιχείων ούτε και το πλήθος και την αξία αυτών ώστε ο αντιπαραβολικός του έλεγχος τόσο με τα δεδομένα των φορολογικών του δηλώσεων όσο και με τα δεδομένα των τραπεζικών του λογαριασμών να συνάγει ασφαλή συμπεράσματα ως προς την έκταση της συναλλακτικής του δράσης.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στην υπό κρίση υπόθεση, λόγω των διαπιστωθεισών παραβάσεων που αφορούν στους εν χρήσει ΦΗΜ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, αφενός καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της ακεραιότητας των εκδοθέντων στοιχείων τα οποία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία αφετέρου προκύπτει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς το πλήθος και την αξία των εκδοθέντων στοιχείων γεγονός από το οποίο δεν δύναται να εξασφαλισθεί ασφαλές συμπέρασμα ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ , προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.57 παρ. 2 του ΚΦΔ, καθόσον η μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση στον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt & s.txt) που αφορούν τη Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου, αποτελούν απαραίτητα στοιχεία για την ταυτοποίηση και τεκμηρίωση κάθε συναλλαγής και εν γένει των φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επιβολής των εν λόγω προστίμων τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, 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 ημερομηνία κατάθεσης και με αρ, πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 και παρ.11 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, των υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 και παρ.11 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, των υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 και 11 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 και της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2018

-Ως η υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ:
10.000,00€

-Ως η υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ.11 περ.β του ΚΦΔ:
10.000,00€

Φορολογικό έτος 2019

-Ως η υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ: **10.000,00€**

-Ως η υπ' αριθμ.....πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ.11 περ.β του ΚΦΔ:
10.000,00€

Φορολογικό έτος 2020

-Ως η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ:

10.000,00€

-Ως η υπ' αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ.11 περ.β του ΚΦΔ:

10.000,00€

Φορολογικό έτος 2021

-Ως η υπ' αριθμ.....πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 57 παρ. 2 του ΚΦΔ: **10.000,00€**

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

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.