



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 934

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ'

αριθμ. /18-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /18-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών αρχείων txt. που δημιουργήθηκαν από τους Φορολογικούς Μηχανισμούς ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου,, & την φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. /0/5321/01-05-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και της ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων φορολογικών ετών 2018 και 2019, στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα στις κρινόμενες φορολογικές περιόδους «Λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης» και δευτερεύουσα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια».

Αρχικά από τον έλεγχο απεστάλη, με ηλεκτρονική κοινοποίηση η με αριθ. ΕΜΠ/15-5-2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, με την οποία αφενός κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η ανωτέρω εντολή ελέγχου και αφετέρου κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και φορολογικά στοιχεία εσόδων-εξόδων) για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο στην επαγγελματική εγκατάσταση του πρατηρίου υγρών καυσίμων στον Καβάλας, όπως προκύπτει και από την καρτέλα των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών από το σύστημα TAXIS, χρησιμοποιούσε τους με αριθ. μητρώου :

- 1) τύπου DATECS SBOX III, περίοδος χρήσης από 27/3/2019 έως 2/4/2024
- 2) τύπου FISCAL BOX DM 2000 περίοδος χρήσης από 18/11/2014 έως 1/2/2022
- 3) τύπου TAX AGENT περίοδος χρήσης από 24/4/2019 έως 19/12/2023
- 4) τύπου SAMTEC PLUS περίοδος χρήσης από 28/12/2018 έως 13/1/2024 &
- 5) τύπου TAX MANAGER III περίοδος χρήσης από 16/4/2014 έως 24/4/2019

Φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς-Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ, μέσω των οποίων εξέδιδε φορολογικά στοιχεία εσόδων αφενός για την πώληση των καυσίμων που πραγματοποιούσε μέσω του συστήματος εισροών-εκροών και αφετέρου για την πώληση των υπολοίπων ειδών-εμπορευμάτων από το MINI MARKET που υπήρχε στην ανωτέρω επαγγελματική εγκατάσταση, τα οποία αφορούσαν είδη τροφίμων (ζαχαρώδη προϊόντα, σνακ), καθώς και είδη αυτοκινήτου (καθαριστικά, λιπαντικά, αξεσουάρ, κοκ).

Ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο, το οποίο αποθηκεύτηκε στα ηλεκτρονικά αρχεία που δημιουργήθηκαν από τους ανωτέρω Φ.Η.Μ.- ΕΑΦΔΣΣ και δεν προσκόμισε στον έλεγχο αληθή και ακριβή αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων (a,b,c,e,d,s.txt) που δημιουργήθηκαν από τους ανωτέρω Φ.Η.Μ.- ΕΑΦΔΣΣ. Στη συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου για τη μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων των ανωτέρω Φ.Η.Μ.- ΕΑΦΔΣΣ, καθώς, σύμφωνα με δήλωση του προσφεύγοντα, μετά τη διακοπή των εργασιών του πρατηρίου καυσίμων, δεν είχε τη δυνατότητα να εξάγει ο ίδιος τα ηλεκτρονικά αρχεία από τους ανωτέρω Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς :

1. Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέσεων ελέγχου – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν εμπεριέχεται η επιβαλλόμενη από το νόμο ειδική αιτιολογία σχετικά με την επιλογή της αρχής των αναλογιών.
2. Λόγω διακοπής της δραστηριότητας του πρατηρίου καυσίμων, διέκοψε την συνεργασία του με την εταιρεία εγκατάστασης των ανωτέρω φορολογικών μηχανισμών, με αποτέλεσμα να μη δύναται ο ίδιος να εξάγει τα αρχεία τους και να τα προσκομίσει στον έλεγχο. Ο έλεγχος ουδόλως αναφέρει ότι συνέτρεχε υπαιτιότητά του για την αδυναμία εξαγωγής των επίδικων αρχείων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση

1.Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Άρθρο 83 Εξουσιοδοτικές διατάξεις

2. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης ένας ή περισσότεροι από τους παρακάτω τρόπους, για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα:

α) η αποστολή τους με απλή ή συστημένη επιστολή,

β) η παράδοσή τους στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) η επίδοσή τους κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) ή με δικαστικό επιμελητή. Με την ίδια απόφαση δύναται να καθορίζεται η έκταση εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 5.

Επειδή στην υπό στοιχεία Α.1068/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται :

«Άρθρο 1 Κοινοποίηση με συστημένη επιστολή ή επίδοση κατά ΚΔΔ

1. Οι πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι λοιπές πράξεις και έγγραφα που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως οι εκθέσεις ελέγχου, οι ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, η εντολή ελέγχου, τα αιτήματα των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, η πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ΚΕΔΕ, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, οι αποφάσεις που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και οι λοιπές πράξεις, αποφάσεις ή έγγραφα που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, κοινοποιούνται εγγράφως με συστημένη επιστολή ή με επίδοση σύμφωνα με τον ΚΔΔ.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο ή η ατομική ειδοποίηση ή η απόφαση της παρ. 1, αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται:

α) εφόσον αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή του τελευταίου δηλωθέντος στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου αντιπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου και θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ή

β) εφόσον επιδοθεί κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ.»

Επειδή με την ΣΤΕ 1545/2024 απόφαση έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: «[...] από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, την ειδικότερη αρχή της φανεράς δράσεως της Διοίκησης, η οποία συνάγεται

από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (Ολομ. ΣτΕ 3319/2010, πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 2386/1970, ΣτΕ 2638/1973, 7μ. ΣτΕ 1361/2013, ΣτΕ 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, ΣτΕ 1732/2017 κ.ά.), καθώς και το δικαίωμα για παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη μη δημοσιευτέα κατά νόμο, επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου στον οποίο αφορά, μόνον από την κοινοποίησή της σε αυτόν ή τουλάχιστον από το χρονικό σημείο κατά το οποίο αυτός έλαβε γνώση, δίχως, πάντως, η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξεως (ΣτΕ 616-618/2021, ΣτΕ 602/2003 Ολομ., ΣτΕ 157/2023 7μ.). Περαιτέρω, διατάξεις από την εφαρμογή των οποίων (δια της εκδόσεως των σχετικών διοικητικών πράξεων), δύνανται να επέλθουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στα πρόσωπα στα οποία αυτές αφορούν, όπως είναι οι προβλέπουσες την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεις καθώς και διατάξεις από την εφαρμογή και τήρηση των οποίων εξαρτάται η έναρξη των διαδικασιών της αναγκαστικής εκτελέσεως για την είσπραξη των ως άνω φόρων, τελών κ.λπ., πρέπει να τελούν σε συμφωνία με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος (πρβλ. ΣτΕ 157/2023) και να ερμηνεύονται υπό το φως των συνταγματικών αυτών αρχών. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω [...], η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοικήσεως ρυθμίζεται, ήδη, από πλέγμα διατάξεων του ΚΦΔ, και, εφ' όσον γίνει νόμιμα, συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, την έναρξη προθεσμιών για την άσκηση διοικητικών προσφυγών και ενδίκων βοηθημάτων καθώς και την έναρξη της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτελέσεως εις βάρος των οφειλετών του Δημοσίου. Ειδικότερα, από τη συστηματική ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ενόψει και των διαληφθέντων στην οικεία αιτιολογική έκθεση, συνάγεται ότι στο πλαίσιο του ψηφιακού μετασχηματισμού των σχέσεων κράτους πολιτών, εκσυγχρονισμού της λειτουργίας των υπηρεσιών του και προσαρμογής τους στη ραγδαία ταχύτητα των τεχνολογικών εξελίξεων, αλλά και ενόψει, μεταξύ άλλων, της δυσανάλογης αυξήσεως του αριθμού πράξεων της φορολογικής αρχής, οι οποίες χρήζουν κοινοποίησεως, καθώς και στο πλαίσιο εξοικονομήσεως ανθρωπίνων και οικονομικών πόρων, ο νομοθέτης θέλησε, από τούδε και στο εξής οι κοινοποιήσεις των πράξεων της Φορολογικής Διοικήσεως να γίνονται πρωτίστως ηλεκτρονικώς [την κατά κανόνα ψηφιακή κοινοποίηση υιοθετεί, πλέον, άλλωστε και ο -μη ισχύων εν προκειμένω- νέος ΚΦΔ (άρθρο 5 παρ. 1 ν. 5104/2024 Α' 58)] (πρβλ. ΣτΕ 615/2024 7μ.), ούτως ώστε η Φορολογική Διοίκηση να διευκολυνθεί και να εξυπηρετηθεί ο δημοσίου συμφέροντος σκοπός της επισπεύσεως των διαδικασιών βεβαιώσεως και είσπραξεως των φορολογικών και λοιπών εσόδων (πρβλ. ΣτΕ 157/2023 7μ.). Η ως άνω δε προβλεφθείσα διαδικασία ηλεκτρονικής κοινοποίησεως, όπως αυτή έχει εξειδικευτεί με σειρά άλλων συναφών διατάξεων, κρίθηκε, ήδη, ως διασφαλίζουσα, κατ' αρχήν, την ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητας του φορολογουμένου, τελούσα, ως εκ τούτου, σε συμφωνία με τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου, αλλά και του κατοχυρωμένου στο άρθρο 5Α του Συντάγματος γενικού δικαιώματος πληροφόρησης του πολίτη αναφορικά με υπάρχουσες υποχρεώσεις του, δυνάμενες να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στην περιουσία του (βλ. ΣτΕ 157/2023 7μ.). Εξάλλου, και η προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις δυνατότητα κοινοποίησεως των πράξεων της Φορολογικής

Διοικήσεως στους φορολογουμένους με συστημένη επιστολή, εντασσόμενη στο ως άνω σύστημα διατάξεων (προβλεπόμενη, άλλωστε, και στο -αυτοσήμου διατυπώσεως- άρθρο 5 του νέου ΚΦΔ και επιτρεπόμενη, κατ' εξαίρεσιν στις, κατὰ το άρθρο 83 αυτού, ορισθησόμενες περιπτώσεις), εξυπηρετεί τον ίδιο σκοπό, ήτοι τον σκοπό της επισπεύσεως των διαδικασιών βεβαιώσεως και εισπράξεως των φορολογικών και λοιπών εσόδων».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα κατὰ τις διατάξεις του ΚΔΔ, από τον ελεγκτή της υπόθεσης, σύμφωνα με την από 19/12/2024 ιδιαίτερη έκθεση επίδοσης, η οποία υπογράφηκε από τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα δε με την φορολογική αρχή, η επίδοση του συνόλου των πράξεων και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου που εκδόθηκαν βάσει του παρόντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα αυτοπροσώπως, κατὰ τα προβλεπόμενα στο άρθρο 83 παρ. 2 του ΚΦΔ, με ιδιαίτερες εκθέσεις επίδοσης για κάθε πράξη, εξαιτίας της αδυναμίας κοινοποίησής τους με ψηφιακά μέσα, λόγω του πλήθους και του μεγέθους των αρχείων των ανωτέρω πράξεων και εκθέσεων ελέγχου. Ως εκ τούτου η κοινοποίηση των πράξεων είναι καθόλα νόμιμη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή επικουρικώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη αναφορά στο επιδοθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της ειδικής αιτιολογίας σχετικά με την επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν πληροφρήθηκε για τα στοιχεία εκείνα που οδήγησαν τον έλεγχο στην επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου ώστε να μπορέσει να αντιτάξει ότι μια άλλη μέθοδος θα ήταν προσήκουσα.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται διότι δεν αφορά στην παράβαση της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων των φορολογικών μηχανισμών, αλλά στη διαδικασία επιλογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου που εφαρμόστηκε στη φορολογία εισοδήματος και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 13§2 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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 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, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛ.Π.) 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 στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή στο άρθρο 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα με την ΠΟΛ1221/2013 που διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ορίζεται :

«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 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.»

Επειδή ακολούθως στην ΠΟΛ1220/2013, που είναι σε ισχύ, ορίζεται :

«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 στην ΠΟΛ1026/2018 ορίζεται : «Οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.](#) (Ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της [παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#) και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει 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.

Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 7 του Ν.4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.....

Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013](#) , δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η΄ της [παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.](#) , η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

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

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε΄ , ζ΄ η΄ και ιδ΄ της παρ. 1,

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.5104/2024 ορίζεται :

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

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

3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε σε οποιαδήποτε μορφή τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών της επιχείρησής του, ως όφειλε και ο επικαλούμενος λόγος περί παύσης της συνεργασίας του με την επιχείρηση εγκατάστασης των ΦΗΜ, καθώς προέβη σε διακοπή εργασιών στη δραστηριότητα της εμπορίας υγρών καυσίμων στις 21/01/2024, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς δεν άρει την υποχρέωση περί της διαφύλαξης των αρχείων του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/18-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	2.500,00 €	2.500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.