



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **25-01-2023**

Αριθμός απόφασης: **227**

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**Email** : [ded.thess@aae.gr](mailto:ded.thess@aae.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**  
**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία **29-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ. ...., με διεύθυνση έδρας στο ....., και δραστηριότητα ....., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022 β) της από 17/08/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., γ) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.-επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δ) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.-επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ε) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.-επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, στ) της από 17/08/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, ζ) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού-επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, η) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού-επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, θ) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού-επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και ι) της από 17/08/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. ..../**30-08-2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2022, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 5.000,00 €, ήτοι το διπλάσιο του αρχικού προστίμου ύψους 2.500,00 € λόγω υποτροπής, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν διαφύλαξε το σύνολο των ψηφιακών αρχείων των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και τις φορολογικές μνήμες .

-Με την υπ' αριθ. ..../**30-08-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, μειώθηκε το υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση στο ποσό των 18.739,71 € αντί του ποσού των 55.442,87 € που είχε προσδιοριστεί βάσει δήλωσης.

-Με την υπ'αριθ. ....**/30-08-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε ποσό Φ.Π.Α. ύψους 31.937,75 € και μειώθηκε το υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση στο ποσό των 16.219,37 € αντί του ποσού των 141.580,11 € που είχε προσδιοριστεί βάσει δήλωσης.

- Με την υπ'αριθ. ....**/30-08-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, μειώθηκε το υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση στο ποσό των 77.912,94 € αντί του ποσού των 297.758,46 € που είχε προσδιοριστεί βάσει δήλωσης.

-Με την υπ'αριθ. ....**/30-08-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ύψους 85.086,73 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 42.543,37 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 127.630,10 €.

-Με την υπ'αριθ. ....**/30-08-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ύψους 75.324,01 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 37.662,01 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 112.986,02 €.

-Με την υπ'αριθ. ....**/30-08-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ύψους 27.535,04 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 2.753,50 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 30.288,54 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2016-2018 από τη Δ.Ο.Υ. ...., με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013, Ν. 4174/2013, Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1124/2015 και ΠΟΛ 1036/2017, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....**/19-03-2021** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Στο πλαίσιο έναρξης ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στο λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 30/09/2021 την με αρ.πρωτ. ....**/30-09-2021** πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων, λοιπών εγγράφων, καθώς και μνημών και ψηφιακών αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ στην οποία υπήρξε εμπρόθεσμη ανταπόκριση, αλλά με την προσκόμιση μόνο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων και όχι των ψηφιακών αρχείων των ΦΗΜ.

Επίσης, κοινοποιήθηκε στις 19/10/2021 στο λογαριασμό της ελεγχόμενης οντότητας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης η με αρ.πρωτ. ....**/19-10-2021** δεύτερη πρόσκληση με την οποία ζητήθηκαν τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και εκ νέου οι μνήμες και τα ψηφιακά αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Λόγω του ότι δεν υπήρξε ανταπόκριση στην τελευταία αυτή πρόσκληση κοινοποιήθηκε στις 27/10/2021 στο λογαριασμό της

ελεγχόμενης οντότητας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης η με αρ.πρωτ. ....../27-10-2021 τρίτη πρόσκληση με τα ίδια ζητούμενα χωρίς να υπάρξει ανταπόκριση.

Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε λιανικές και χονδρικές πωλήσεις στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και χρησιμοποίησε τις παρακάτω Φ.Τ.Μ.:

Αρ.Μητρώου ΦΤΜ	Τύπος	Είδος	Αρ. Εγκατ.	Ημ/νία Έναρξης	Αιτία Έναρξης	Ημ/νία Παύσης
CFA.....	576 DATECS SBOX III	5 ΕΑΦΔΣΣ	7	07/06/2018	1 ΑΓΟΡΑ	
		3 ΣΕ ΣΥΝΔΕΣΗ				
DCI.....	517 WISDOR dTec 100	ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ (Η/Υ)	6	24/11/2017	1 ΑΓΟΡΑ	31/01/2020
ΓΟ.....	416 NORMA	1 ΑΠΛΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ	Έδρα	27/04/2010	1 ΑΓΟΡΑ	
ΕΖΤ.....	359 SOLIDUS S BOX	5 ΕΑΦΔΣΣ	Έδρα	23/06/2010	1 ΑΓΟΡΑ	
ΕΥΡ.....	483 DATECS SBOX II	5 ΕΑΦΔΣΣ	3	03/11/2014	1 ΑΓΟΡΑ	24/07/2020
ΕΥΡ.....	483 DATECS SBOX II	5 ΕΑΦΔΣΣ	4	15/02/2016	1 ΑΓΟΡΑ	24/07/2020
ΕΥΡ.....	483 DATECS SBOX II	5 ΕΑΦΔΣΣ	5	13/12/2016	1 ΑΓΟΡΑ	24/07/2020
		3 ΣΕ ΣΥΝΔΕΣΗ				
ΟΞ.....	471 SAREMA GRILLO / EJ	ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ (Η/Υ)	1	02/11/2012	1 ΑΓΟΡΑ	20/11/2017
ΟΞ.....	471 SAREMA GRILLO / EJ	3 ΣΕ ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ (Η/Υ)	Έδρα	20/11/2017	7 ΑΛΛΑΓΗ ΤΟΠΟΥ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	
ΟΞ.....	471 SAREMA GRILLO / EJ	3 ΣΕ ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ (Η/Υ)	Έδρα	03/12/2013	7 ΑΛΛΑΓΗ ΤΟΠΟΥ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	30/08/2019

Η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε τα εξής ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από τις ΦΗΜ:

- **EZT.....**: Φάκελους από 694-1007, οι οποίοι περιλαμβάνουν ψηφιακά αρχεία για φορολογικά στοιχεία έκδοσης από 05/07/2012 έως 20/06/2013 τα οποία δεν αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο.
- **ENZ.....**: Φάκελους με αύξοντα αριθμό 2 - 620, οι οποίοι περιλαμβάνουν ψηφιακά αρχεία για φορολογικά στοιχεία έκδοσης από 20/06/2013 έως 10/10/2015, ήτοι δεν προσκομίσθηκαν αυτά των περιόδων μετά από τις 11/10/2015. Ωστόσο είχε δηλωθεί (αρ. καταχώρηση ...../25-07-2020) η παύση ΕΑΦΔΣΣ στις 24/07/2020 με τελευταίο «Z» το με αριθμ...../24-07-2020. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι προσκομίσθηκαν τα ψηφιακά αρχεία της εν λόγω ΦΗΜ, η οποία εγκαταστάθηκε στην έδρα της επιχείρησης.
- **EYP.....**: Δελτίο ανάγνωσης φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνόψεων των «Z» από το με αριθμ. ....../03-11-2014 έως το με αριθμ. ....../17-07-2020, το οποίο δεν περιλαμβάνει δεδομένα αξιών, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τα ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από την εν λόγω ΦΗΜ και περιλαμβάνουν δεδομένα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.
- **ΟΞ.....**: Ψηφιακά αρχεία a.txt και b.txt για φορολογικά στοιχεία έκδοσης από 03/10/2012 έως 04/11/2014, ήτοι δεν αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο.
- **ΟΞ.....**: Ψηφιακά αρχεία a.txt και b.txt για φορολογικά στοιχεία έκδοσης από 07/11/2012 έως 29/08/2019, ήτοι αφορούν και την ελεγχόμενη περίοδο. Σημειώνεται ότι έχει δηλωθεί η παύση ΦΗΜ στις 30/08/2019.
- **ΓΟ.....**: Δεν προσκομίσθηκαν ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από την εν λόγω ΦΗΜ που είχε εγκατασταθεί στην έδρα της επιχείρησης και της οποίας δεν δηλώθηκε η παύση.
- **EYP.....**: Δελτίο ανάγνωσης φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνόψεων των «Z» από το με αριθμ. 1/15-02-2016 έως το με αριθμ. 1298/17-07-2020, το οποίο δεν περιλαμβάνει δεδομένα αξιών ενώ δεν προσκομίσθηκαν τα ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από την εν λόγω ΦΗΜ και περιλαμβάνουν δεδομένα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.
- **EYP.....**: Δελτίο ανάγνωσης φορολογικής μνήμης ημερήσιων συνόψεων των «Z» από το με αριθμ. 1/13-12-2016 έως το με αριθμ. 1103/17-07-2020, το οποίο δεν περιλαμβάνει δεδομένα αξιών, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τα ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από την εν λόγω ΦΗΜ και περιλαμβάνουν δεδομένα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

- **CFA**.....: Δεν προσκομίσθηκαν ψηφιακά αρχεία που δημιουργήθηκαν από την εν λόγω ΦΗΜ.
- **DC**.....: Ψηφιακά αρχεία a.txt, b.txt και e.txt για φορολογικά στοιχεία έκδοσης από 24/11/2017 έως 16/12/2019, ήτοι αφορούν και την ελεγχόμενη περίοδο.

Λόγω μη προσκόμισης όλων των ψηφιακών αρχείων που δημιουργήθηκαν από τους παραπάνω ΦΗΜ ο έλεγχος έκρινε ότι η επιχείρηση δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 § 2 του ν. 4174/2013 και το άρθρο 7 του ν.4308/2014 υποχρεώσεις της, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§ 1 περ. η' και 2 περ. ε' του ν.4174/2013.

Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. διενεργήθηκε με την παραδοχή της καταστροφής των φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο που προέκυψε είτε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, είτε από συγκεκριμένο δείγμα συναλλαγών (φορολογικών στοιχείων) με αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές, είτε από δηλώσεις τρίτων και της επιχείρησης (δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καταστάσεις του άρθρου 14§3 ΚΦΔ, ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών).

Κατόπιν όλων των διενεργηθεισών επαληθεύσεων, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016, 2017, και 2018 κρίθηκαν ως ανακριβείς, ενώ διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις οι οποίες είναι κρίσιμες, αλλά που δεν καθιστούν αντικειμενικώς ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Τα δε αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων προσδιορίστηκαν κατά τα προκύπτοντα από τα τηρηθέντα φορολογικά βιβλία δεδομένα, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο .

Για τον διορθωτικό προσδιορισμό του ΦΠΑ ετών 2016, 2017, και 2018 λήφθηκαν υπόψη οι βασικές διαπιστώσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ενώ από τον διασταυρωτικό έλεγχο των καταστάσεων του άρθρου 14 § 3 του ν.4174/2013 (ΜΥΦ), των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών (Α.Π.Ε.Π.), των βιβλίων και των δεδομένων των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. διαπιστώθηκαν αποκλίσεις φορολογητέων εκροών. Από την επαλήθευση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών της ελεγχόμενης οντότητας όπως αυτές δηλώθηκαν από τους ενδοκοινοτικούς πωλητές προέκυψαν διαφορές σε σχέση με τις αντίστοιχες δηλωθείσες αξίες της ελεγχόμενης (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ..../15-07-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης ..... Η επιχείρηση κατέθεσε εμπρόθεσμα τις με αρ.πρωτ. ..../08-08-2022 έγγραφες απόψεις οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Οι πράξεις εμπεριέχουν ουσιαστικές παραβάσεις νόμου και γι' αυτό το λόγο είναι αβάσιμες και δεν υφίστανται παραβάσεις. Παρερμηνεία και παράβαση των διατάξεων του νόμου.
2. Οι πράξεις είναι ανεπαρκείς, έχουν πλημμελή αιτιολογία και είναι αόριστες.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών [...]. 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 προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών [...]. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. [...]»

**Επειδή**, με το [άρθρο 3](#) του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.»

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π) ορίζεται ότι: «[...]14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 7§1,2 του ν. 4308/2014: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

- α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1, 2 του αρ. 13 του ν. 4174/2013: «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 βιβλία και στοιχεία 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**, με τις διατάξεις της περιπτ. η' της παραγρ. 1 και της περιπτ. ε' της παραγρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «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 παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια ( 2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε, ι, ζ, ή και ιδ' της παραγράφου 1... 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/2015: «.....ως μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί ([άρθρο 13 παρ. 2](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#).

**Επειδή**, με τις διατάξεις που ορίζονται στις ενότητες 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ. 1221/2012, ορίζεται:

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

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

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

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι η απώλεια των ζητηθέντων στοιχείων δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα, αλλά σε λόγους ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα σε καταστροφή υπολογιστών, ταμειακών μηχανών, εγγράφων και τιμολογίων της επιχείρησής της από την πυρκαγιά, τους καπνούς και την κατάσβεση που έλαβαν χώρα την 03/01/2019 ώρα 13:34 σε μέρος υποκαταστήματος της επιχείρησης επί του ..... , ενώ ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης .....ισχυρίστηκε με το έγγραφο υπόμνημα ότι τα φορολογικά στοιχεία, ληφθέντα και εκδοθέντα, φορολογικών ετών 2016, 2017, και 2018 είχαν αποθηκευτεί στο χώρο του εν λόγω υποκαταστήματος και καταστράφηκαν και συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4174/2013 περί απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Ν. 4174/2013 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».

**Επειδή**, στην παρ.13 της Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ [1252/2015](#) περί ανωτέρας βίας προβλέπεται: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ, όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής με

εντολή Γενικού Γραμματέα, η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.»

**Επειδή**, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης ( π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπορούσε να αποτραπεί. Περαιτέρω, κατά την πάγια νομολογία, ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

**Επειδή**, σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά προκύπτουν από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, δε συντρέχουν λόγοι ανωτέρας βίας μη διαφύλαξης, εξαιτίας των οποίων η προσφεύγουσα παρακωλύθηκε να προβεί στην οφειλόμενη ενέργεια εντός της οριζόμενης προθεσμίας, καθόσον και επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη τους

**Επειδή**, διενεργήθηκε έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο που προέκυψε είτε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, είτε από συγκεκριμένο δείγμα συναλλαγών (φορολογικών στοιχείων) με αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές, είτε από δηλώσεις τρίτων και της επιχείρησης (δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καταστάσεις του άρθρου 14§3 ΚΦΔ, ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών).

**Επειδή**, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του ν.2859/2000 και τον διορθωτικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α. ετών 2016, 2017, και 2018, καθώς και του ν.4172/2013 για τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016, 2017, και 2018, δεν επιβάλλονται πρόστιμα λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων ούτε προκύπτουν διαφορές λόγω μη αναγνώρισης φορολογητέων εισροών λόγω μη προσκόμισης στοιχείων, παρά μόνο επιβάλλεται πρόστιμο υποβολής ανακριβών δηλώσεων (άρθρο 58Α ν.4174/2013).

**Επειδή**, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών

δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα

[..]

2. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης, η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το

ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. [2859/2000](#) (Φ.Π.Α.) ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α) της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ) της παραγράφου του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν. [2859/2000](#) (Φ.Π.Α.) ορίζεται: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή**, ο έλεγχος με δεδομένη την παραλαβή των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της επιχείρησης διενήργησε κρίσιμες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του Ν.2859/2000.

**Επειδή**, ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση στοιχεία και πληροφορίες που η ίδια η επιχείρηση θα μπορούσε να είχε συλλέξει, με δεδομένη την καταστροφή του αρχείου της, τόσο από τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. όσο και από τους πελάτες και προμηθευτές της. Επισημαίνεται ότι από την κοινοποίηση της εκδοθείσας εντολής

ελέγχου (20/03/2021) μέχρι την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων (19/07/2022), ο χρόνος που διέθετε η επιχείρηση κρίνεται αρκετός για τη συλλογή πληροφοριών και στοιχείων προκειμένου να συγκλίνει στα δεδομένα του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αν όχι να μπορεί να τα ερμηνεύσει με ευκολία. Εξάλλου, ο έλεγχος δίνει επαρκείς, σαφείς και λεπτομερείς αιτιολογίες τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και στις σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων.

Στη συγκεκριμένη δε περίπτωση στην οποία τίθεται ο ισχυρισμός ότι τα στοιχεία έχουν καταστραφεί από πυρκαγιά, εκτιμήθηκε το πραγματικό γεγονός από τον έλεγχο, πραγματοποιήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις συσχετισμού εισροών – εκροών, όπως έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, και κρίθηκε η ύπαρξη των δικαιολογητικών κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων από τις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 14 § 3 του ν.4174/2013 και από φωτοαντίγραφα των τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές. Ωστόσο, δεν είναι δυνατόν σε τούτη την περίπτωση να συγκεντρωθεί το σύνολο των στοιχείων, αλλά συγκεκριμένα στοιχεία με τυχαίο τρόπο, τα οποία ζητήθηκαν από τον έλεγχο και που χρησιμοποιήθηκαν για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Εξάλλου, και στην περίπτωση που υπάρχουν όλα τα στοιχεία δεν επαληθεύεται το σύνολο αυτών αλλά ένα δείγμα μέσω του οποίου σχηματίζεται βάσιμη πεποίθηση περί της ακρίβειας των εγγραφών και των πραγματοποιημένων πράξεων.

**Επειδή**, στο άρθρο 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή) παρ.1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι: 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.

**Επειδή**, όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται

αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

**Επειδή**, όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013): «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας, διατυπώνεται επιγραμματικά και αόριστα, χωρίς να προσδιορίζονται οι τυχόν ελλείψεις ή ασάφειες στην αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή** ωστόσο, όπως προκύπτει από το σύνολο της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος έχει αιτιολογήσει πλήρως και επαρκώς τις αιτίες και τα γεγονότα που στοιχειοθετούν τις παραβάσεις για τις οποίες επιβλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρων και προστίμων.

**Επειδή**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../29-09-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ** ....., καθώς και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....:

- 1) της με αριθμό ...../2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2022,
- 2) της με αριθ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.-επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,

- 3) της με αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.-επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017,
- 4) της με αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.-επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,
- 5) της με αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού-επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,
- 6) της με αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού-επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και
- 7) της με αριθ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού-επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**A. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ**

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	<b>Φορολογικό έτος 2022</b>
	<b>5.000,00 €</b>

**B. Φ.Π.Α.**

**1. Η με αριθμό ....../30.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.739,71 €	18.739,71 €

**2. Η με αριθμό ....../30.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	21.291,84€	21.291,84€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> Κ.Φ.Δ.	10.645,91€	10.645,91€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>31.937,75 €</b>	<b>31.937,75€</b>



Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.219,37€	16.219,37€
----------------------------	------------	------------

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**3. Η με αριθμό ...../30.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	77.912,94€	77.912,94€

#### Γ.ΕΙΣΟΔΗΜΑ

**1.Η με αριθμό ...../30.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	85.086,73€	85.086,73€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	42.543,37€	42.543,37€
Σύνολο για καταβολή	127.630,10 €	127.630,10€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**2. Η με αριθμό ...../30.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	75.324,01€	175.324,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	37.662,01€	37.662,01€
Σύνολο για καταβολή	112.986,02 €	112.986,02€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3. Η με αριθμό ...../30.08.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	27.535,04€	27.535,04€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.753,50€	2.753,50€
Σύνολο για καταβολή	30.288,54€	30.288,54€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.