



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/03/2023

Αριθμός απόφασης: 768

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην, β) του, κατοίκου και γ) του, κατοίκου, Διαχειριστών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά: α) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και β) της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, και τα λοιπά προσβαλλόμενα έγγραφα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία β) του και γ) του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 και του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ, παράβαση που προβλέπεται στην παρ. 1^η του άρθρου 54 του ΚΦΔ και επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2^ε του ίδιου νόμου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ-Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων (Τρίπολης), σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών, για τα έτη 2016 έως 2021 (25/07/2021). Αφορμή του ελέγχου ήταν οι διαπιστώσεις του ελέγχου κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης κατά την, όπου διαπιστώθηκε και καταγράφηκε σε αντίστοιχη έκθεση ελέγχου πως η ελεγχόμενη εξέδιδε ανακριβώς τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αξίες πολύ μικρότερες από τις πραγματικές.

Προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος στην οντότητα σχετικά με την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, και συγκεκριμένα να διαπιστωθεί αν η ελεγχόμενη οντότητα εξέδιδε ορθά τις αποδείξεις εσόδων από τους φορολογικούς μηχανισμούς που χρησιμοποιούσε ή ακολουθούσε την ως άνω περιγραφόμενη τακτική έκδοσης ανακριβών αποδείξεων, ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμόΠρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία ζητούσε όπως η ελεγχόμενη οντότητα προσκομίσει στην Υπηρεσία εντός πέντε (5) ημερών, τα λογιστικά αρχεία για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2021. Μεταξύ άλλων ζητήθηκαν τα παραγόμενα αρχεία txt. των υπό χρήσει ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου

Αναποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε στις(αρ. πρωτ. εισερχ.) έναν σκληρό δίσκο (flash disk) στον οποίο περιλαμβάνονταν λογιστικά αρχεία, ωστόσο διαπιστώθηκε ότι δεν εμπεριέχονταν οι φορολογικές μνήμες (αρχεία txt.) κανενός φορολογικού μηχανισμού. Επίσης σε φυσική μορφή είχαν προσκομιστεί εκτυπωμένα «δελτία συνοπτικής αναφοράς περιόδου της φορολογικής μνήμης» του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ανά μήνα, για τα έτη 2016, 2017 και 2018.

Σε δεύτερο χρόνο και συγκεκριμένα την, ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης, κ., προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και με το με αρ. πρωτ.διαβιβαστικό έγγραφο προσκόμισε ένα USB (datatraveler 100G3) το οποίο, σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, περιέχει τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών με αριθμούς μητρώου

Επίσης προσκόμισε την απόΤεχνική Έκθεση της εταιρίας σχετικά με τον Φ.Η.Μ., με την οποία βεβαιώνεται πως η κάρτα αποθήκευσης δεδομένων SD Card της ως άνω μηχανής δεν είναι δυνατό να αναγνωσθεί λόγω παλαιότητας/βλάβης.

Ο έλεγχος, αφού παρέλαβε τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία, διαπίστωσε πως στο αποθηκευτικό μέσο USB (datatraveler 100G3) εμπεριέχονταν δύο φάκελοι αρχείων txt.:

1. Αρχείο 1 μεγέθους 20,5 MB στο οποίο περιέχονται αρχεία txt της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. για τα Z958/01-09-2021 έως και Z1128/21-02-2022 (τα αρχεία αυτά δεν αφορούν το χρονικό διάστημα του ελέγχου (01/01/2016 έως και 25/07/2021),
2. Αρχείο 2 μεγέθους 50,6 MB στο οποίο περιέχονται αρχεία txt της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. για τα Z1/26-06-2018 έως και Z949/19-02-2021,

ήτοι διαπιστώθηκε πως η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα αρχεία txt. της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. για τα Z1 έως και Z957, τα οποία αφορούν τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, καθώς και τα αρχεία txt. της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. για το χρονικό διάστημα από 20/02/2021 έως και 25/07/2021 (ημερομηνία της πρόσκλησης).

Επιπλέον διαπιστώθηκε πως στα προσκομιζόμενα αρχεία δεν συμπεριλαμβάνονταν τα αρχεία s.txt που παράγουν οι μηχανισμοί αυτοί.

Στις η ελεγχόμενη προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ φωτοτυπίες των βιβλιαρίων συντήρησης των Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου & (αρ. πρωτ. εισερχ.) από τις οποίες προκύπτει πως ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός των ως άνω Φ.Η.Μ. έχει βεβαιώσει εγγράφως επάνω στα βιβλιάρια τα κάτωθι:

- Για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό «υπήρξε αδυναμία ανάγνωσης του περιεχομένου της κάρτας SD» για την χρονική περίοδο από 20/02/2021 έως 25/07/2021.
- Για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό δεν περιέχονταν τα αρχεία txt για τα Z από νούμερο 1 έως νούμερο 957.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της μη προσκόμισης από την ελεγχόμενη εταιρεία, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης και μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών των εν χρήσει Φ.Η.Μ., ως όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ, συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ η απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ και διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ο Προϊστάμενος της οποίας προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου σχετικά με τη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.
- Μη επαρκής τεκμηρίωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1** του άρθρου **63** «**Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή**» του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: **1.** 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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1** του άρθρου **1** της **ΠΟΛ.1064/12-04-2017** «**Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013**» αναφέρεται 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 εμπίπτουν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 8** του άρθρου **63** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «**8.** Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου. Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτως με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ..., δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις σε αυτούς..., στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας

διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσφεύγοντες στρέφονται κατά της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, η οποία δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ΚΦΔ.

Επειδή, κατά συνέπεια, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς την ως άνω έκθεση ελέγχου ασκήθηκε **απαραδέκτως**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [...]

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.

[...]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του 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, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.».

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

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1220/13-12-2012 «Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποσπελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ», αναφέρεται ότι: «2.4. Φορολογική Ταμειακή Μηχανή (ΦΤΜ).

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

[...]

2.1.1. Φορολογική μνήμη

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

2.1.1.5. Διατήρηση και ανάγνωση του περιεχομένου φορολογικής μνήμης

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

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

2.11.6.3. Για το σκοπό αυτό ο κάτοχος της άδειας, συντάσσει, υπογράφει και αποστέλλει τεκμηριωμένη και λεπτομερή τεχνική αναφορά για το πρόβλημα μνήμης που διαπιστώθηκε, εντός 2 εργάσιμων ημερών στην Επιτροπή. Ένα αντίγραφο της τεχνικής αναφοράς επισυνάπτεται στο συνοδευτικό βιβλιάριο συντήρησης (στο οποίο έχουν σημειωθεί και οι σχετικές αναφορές) από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό και ένα αντίγραφο αποστέλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ του κατόχου του ΦΗΜ.

[...]

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

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

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

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

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

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

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοιχών 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, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, 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: α) [...], 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: α) [...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53-62) και διευκρινίστηκε ότι:

«[...] 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54): α) [...], ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "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."

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 την ΠΟΛ.1026/12-02-2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», αναφέρεται ότι: «[...] Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ επέδωσαν, στις, στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας κ., την υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, εντός πέντε (5) ημερών, τα λογιστικά αρχεία συμπεριλαμβανομένων των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt που παράχθηκαν από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου και, για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2021 (.....).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, αλλά ανταποκρινόμενη μερικώς στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισε τα κάτωθι:

- Αποθηκευτικό μέσο USB (διαβιβαστικό έγγραφο με αρ. πρωτ.) στο οποίο περιέχονται: α) αρχεία txt της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. για τα Ζ958/01-09-2021 έως και Ζ1128/21-02-2022 (τα αρχεία αυτά δεν αφορούν το χρονικό διάστημα του ελέγχου (01/01/2016 έως και 25/07/2021) και β) αρχεία txt της φορολογικής μνήμης του Φ.Η.Μ. για τα Ζ1/26-06-2018 έως και Ζ949/19-02-2021.
- Την απόΤεχνική Έκθεση της εταιρίας σχετικά με τον Φ.Η.Μ., με την οποία βεβαιώνεται πως η κάρτα αποθήκευσης δεδομένων SD Card της ως άνω μηχανής δεν είναι δυνατό να αναγνωσθεί λόγω παλαιότητας/βλάβης.
- Φωτοτυπίες των βιβλιαρίων συντήρησης των Φ.Η.Μ. με αριθμούς μητρώου & (αρ. πρωτ. εισερχ.) από τις οποίες προκύπτει πως ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός των ως άνω Φ.Η.Μ. έχει βεβαιώσει εγγράφως επάνω στα βιβλιάρια τα κάτωθι:
 - Για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό «υπήρξε αδυναμία ανάγνωσης του περιεχομένου της κάρτας SD» για την χρονική περίοδο από 20/02/2021 έως 25/07/2021.
 - Για τον Φ.Η.Μ. με αριθμό δεν περιέχονταν τα αρχεία txt για τα Ζ από νούμερο 1 έως νούμερο 957.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαφύλαξε ως όφειλε και δεν προσκόμισε, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία των τηρούμενων φορολογικών μηχανισμών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. [...]. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

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

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι προσφεύγοντες είχαν την υποχρέωση να διαφυλάξουν τις φορολογικές μνήμες, ήτοι τα παραγόμενα αρχεία txt. των εν χρήσει Φ.Η.Μ, βάσει των προδιαγραφών των συγκεκριμένων μηχανισμών, καθώς και να τα διατηρήσουν προσπελάσιμα και αναγνώσιμα για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή, εν προκειμένω, λόγω της μη διαφύλαξης από τους προσφεύγοντες, των ηλεκτρονικών αρχείων των εν χρήσει φορολογικών μηχανισμών, κατά παράβαση του άρθρου 13 του ΚΦΔ και του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του τα εκδιδόμενα στοιχεία (τις αποδείξεις λιανικής πώλησης) προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή έκδοση αυτών, ήτοι να διαπιστωθεί αν η ελεγχόμενη οντότητα εξέδιδε τις αποδείξεις με ολόκληρη την αξία των πωλούμενων ειδών και όχι με μικρότερη όπως διαπιστώθηκε από τον επιτόπιο έλεγχο, επομένως δεν κατέστη δυνατό να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία β) του και γ) του

..... και την επικύρωση της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Φορολογικό Έτος 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^η & 2^ε του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης

- Ποσό καταλογισμού: 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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