



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1284

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.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 Κ.Φ.Δ.,
- 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε έδρα, κατά της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε **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, καθώς και του συμπληρωματικού υπομνήματος με Α. Π. ΔΕΔεπαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **150.000,00 €**, καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- **Φορολογικό έτος 2016**

Μη διαφύλαξη των ζητηθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων “txt” των ΦΗΜ-ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου που παρήχθησαν από τους ανωτέρω φορολογικούς μηχανισμούς κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η/12/2016 έως και την 31/12/2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 και 7 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και αυτών του άρθρου 13 § 2 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν.

- **Φορολογικό έτος 2017**

Μη διαφύλαξη των ζητηθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων “txt” των ΦΗΜ-ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό που παρήχθησαν από τους ανωτέρω φορολογικούς μηχανισμούς κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η/01/2017 έως και την 31/12/2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 και 7 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και αυτών του άρθρου 13 § 2 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν.

- **Φορολογικό έτος 2018**

Μη διαφύλαξη των ζητηθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων “txt” των ΦΗΜ-ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου που παρήχθησαν από τους ανωτέρω φορολογικούς μηχανισμούς κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η/01/2018 έως και την 31/12/2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 και 7 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και αυτών του άρθρου 13 § 2 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν.

- **Φορολογικό έτος 2019**

Μη διαφύλαξη των ζητηθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων “txt” των ΦΗΜ-ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου, που παρήχθησαν από τους ανωτέρω φορολογικούς μηχανισμούς κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η/01/2019 έως και την 31/12/2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 και 7 του

ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και αυτών του άρθρου 13 § 2 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν.

• **Φορολογικό έτος 2020**

Μη διαφύλαξη των ζητηθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων “txt” των ΦΗΜ-ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου, που παρήχθησαν από τους ανωτέρω φορολογικούς μηχανισμούς κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η/01/2020 έως και την 28^η/11/2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5 και 7 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς και αυτών του άρθρου 13 § 2 του ν.4174/2013 όπως ισχύουν.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 54Ε παρ.1 περ.β´ του ν.4987/2022, όπως ισχύει και ο υπολογισμός του προστίμου έχει ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ ΤΡΙΕΤΙΑΣ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΕΠΙ 15%=ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ
2020	1.008.379,73	2.954.508,32	984.836,11	147.725,42 € >30.000 € (10.000 € * 3)	30.000,00
2019	885.154,49				30.000,00
2018	1.060.974,10				30.000,00
2017					30.000,00
2016					30.000,00
				ΣΥΝΟΛΟ	150.000,00

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει τηςεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και εδράζεται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206/04-11-2022) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ΄ Υποδιεύθυνση (Λαμίας).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Την διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο δραστηριότητας «Λιανικό Εμπόριο Χαρτικών Ειδών», η οποία τηρεί απλογραφικό σύστημα λογιστικών αρχείων. Συγκεκριμένα, στις με την υπ΄ αριθμ..... εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, οι αναγραφόμενοι στο σώμα αυτής υπάλληλοι της Δ΄ Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εντάλθηκαν να διενεργήσουν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) στην ελεγχόμενη εταιρεία. Στα πλαίσια εκτέλεσης της ανωτέρω εντολής εξεδόθη η υπ' αριθμ..... Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων δυνάμει της οποίας ζητήθηκαν: α) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) αναφορικά με τις χρήσεις 2017, 2018, 2019 και 2020, β) τα βιβλιάρια επισκευής και συντήρησης από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., γ) τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τον Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου από τον χρόνο που αυτός τέθηκε εν γένει σε λειτουργία, ήτοι την 17η.12.2016 έως την

ημερομηνία παύσης του 11^η.12.2020 και συγκεκριμένα τα a.txt, b.txt, e.txt. και s.txt. αρχεία και δ) τα αρχεία από το εν χρήσει εμπορικό πρόγραμμα (σελ. 8 της απόέκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022).

Στις η εταιρεία προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας προσκομίζοντας τα παρακάτω λογιστικά αρχεία:

1) Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία έτους 2017, 2018, 2019 και 2020, 2) Τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τον Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου έτους 2020 σε ηλεκτρονικούς φακέλους που φέρουν τον τίτλο "found_txt" και "found" και 3) Ένα αρχείο excel με τίτλο «Πωλήσεις κεντρικό 2020» και έτερο αρχείο excel με τίτλο «Πωλήσεις υποκαταστήματος 2020» από το ανεπίσημο εμπορικό πρόγραμμα.

Την ίδια ημέρα εξεδόθη η υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου -η οποία σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, αφορούσε την κατάσχεση των προσκομισθέντων- και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση είχε στην κατοχή της πλέον του ενός Φ.Η.Μ. .

Για τον λόγο αυτό επιδόθηκε η δεύτερη υπ' αριθ.Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, δυνάμει της οποίας ζητήθηκαν: α) Τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τον Φ.Η.Μ. - ΦΤΜ με αριθμό μητρώουαπό την 19^η.02.2015 έως την ημερομηνία παύσης του και συγκεκριμένα τα a.txt, b.txt, e.txt. και s.txt. αρχεία, β) Τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τον Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώουαπό την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του την 19^η.02.2015 έως την ημερομηνία παύσης του την 11^η.12.2020 και συγκεκριμένα τα a.txt, b.txt, e.txt. και s.txt. αρχεία, που λειτουργούσε στο κεντρικό κατάστημα της ελεγχόμενης οντότητας και γ) η έντυπη εκτύπωση (στέλεχος) από τον Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου από τον χρόνο που αυτός τέθηκε εν γένει σε λειτουργία, ήτοι την 17^η.12.2016 έως την ημερομηνία παύσης του 11^η.12.2020.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, αναφορικά με τον Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώουστην παραπάνω πρόσκληση δεν είχε οριστεί το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα (17/12/2016 έως 31/12/2020) το οποίο προσδιορίστηκε με την έκδοση της εντολής επεξεργασίας και ως εκ τούτου ζητήθηκαν τα αρχεία από ενάρξεως του μηχανισμού (σελ. 10 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022).

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση των παραγόμενων ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού, ήτοι του Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, όπως αυτά είχαν αποθηκευτεί αρχικά σε ένα εξωτερικό μέσο αποθήκευσης, usb μάρκας Imation 32GB της οντότητας, συντάσσοντας σχετικώς την υπ' αριθ.Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων - Αρχείων.

Ακολούθως, τηνεξεδόθη η υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου εντός υπηρεσίας δυνάμει της οποίας - σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου - οι αναγραφόμενοι στο σώμα αυτής υπάλληλοι της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εντάλθηκαν να κατάσχουν τα

προσκομισθέντα δυνάμει της υπ' αριθμ.....Πρόσκλησης και στα πλαίσια αυτά συντάχθηκε η Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων – Αρχείων.

Σε συνέχεια των ως άνω εντολών ελέγχου εξεδόθη την ομοίως από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής Δ' Υποδιεύθυνση η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου επεξεργασίας, δυνάμει της οποίας οι αναγραφόμενοι στο σώμα αυτής υπάλληλοι εντάλθηκαν την επεξεργασία των κατασχεθέντων.

Στα πλαίσια αυτά και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν μεγάλα κενά λειτουργίας των εν χρήση ΦΗΜ, καθώς και ότι στα πληροφοριακά συστήματα «NEOTAXIS» και «ELENXIS» της ΑΑΔΕ, το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, ήτοι από 17-12-2016 έως 31-12-2020, λειτουργούσαν παράλληλα και άλλοι μηχανισμοί Φ.Η.Μ. – Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Ως εκ τούτου, προκειμένου να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση τρίτης πρόσκλησης, ήτοι της υπ' αριθμ..... Πρόσκλησης για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, δυνάμει της οποίας ζητήθηκαν τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) από τους Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμούς μητρώου από την 17^η.12.2016 έως την ημερομηνία διακοπής – παύσης αυτών και συγκεκριμένα τα a.txt, b.txt, e.txt. και s.txt. αρχεία.

Η ελεγχόμενη οντότητα, μέσω του νομίμου εκπροσώπου της κου, αιτήθηκε χρονική παράταση ενός (1) μηνός για την προσκόμιση των ζητηθέντων, η οποία, για λόγους χρηστής διοίκησης, ενεκρίθη. Ωστόσο, η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα δυνάμει της εν λόγω Πρόσκλησης λογιστικά αρχεία (σελ. 12, 14 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022).

Έπειτα από τις ανωτέρω ελεγκτικές ενέργειες και μετά τη μη ανταπόκριση στην υπ' αρ. πρόσκληση ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση Λαμίας, προέβη στην επεξεργασία των ως άνω προσκομισθέντων ηλεκτρονικών txt αρχείων και διαπίστωσε τα ακόλουθα (σελ. 21 - 26 της απόέκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Κ.Φ.Δ.):

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στο υποκατάστημα της ελεγχόμενης οντότητας στην οδό και από τον έλεγχο επεξεργασίας που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα και ταυτόχρονα κατασχεθέντα ηλεκτρονικά txt αρχεία της Φ.Η.Μ. – Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώουπου χρησιμοποιεί η ελεγχόμενη οντότητα από την 09^η.07.2019 έως και 11.12.2020, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω οντότητα υπέπεσε στις κάτωθι περιγραφόμενες παραβάσεις:

1) ΧΡΗΣΗ 2016

Μη προσκόμιση μετά από Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) :

α) των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. – Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η.12.2016 έως και την 31^η.12.2016,

β) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η.12.2016 (ότε ετέθη αυτός σε λειτουργία) έως και την 31^η.12.2016,

γ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η.12.2016 έως και την 31^η.12.2016,

δ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η.12.2016 έως και την 31^η.12.2016,

ε) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η.12.2016 έως και την 31^η.12.2016 και

στ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 17^η.12.2016 έως και την 31^η.12.2016.

2) ΧΡΗΣΗ 2017

Μη προσκόμιση μετά από Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) :

α) των παραγομένων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2017 έως και την 31^η.12.2017,

β) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2017 έως και την 31^η.12.2017,

γ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2017 έως και την 31^η.12.2017,

δ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt),

(d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2017 έως και την 31^η.12.2017,

ε) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2017 έως και την 31^η.12.2017 και

στ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2017 έως και την 31^η.12.2017.

3) ΧΡΗΣΗ 2018

Μη προσκόμιση μετά από Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) :

α) των παραγομένων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2018 έως και την 31^η.12.2018,

β) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2018 έως και την 31^η.12.2018,

γ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2018 έως και την 31^η.12.2018,

δ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2018 έως και την 31^η.12.2018,

ε) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2018 έως και την 31^η.12.2018 και

στ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν

χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2018 έως και την 31^η.12.2018.

4) ΧΡΗΣΗ 2019

Μη προσκόμιση μετά από Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) :

α) των παραγομένων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2019 έως και την 08^η.07.2019,

β) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2019 έως και την 31^η.12.2019,

γ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2019 έως και την 31^η.12.2019,

δ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2019 έως και την 31^η.12.2019,

ε) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2019 έως και την 31^η.12.2019 και

στ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2019 έως και την 31^η.12.2019.

5) ΧΡΗΣΗ 2020

Μη προσκόμιση μετά από Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) :

α) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2020 έως και την 11^η.12.2020 ημερομηνία διακοπής χρήσης του, λόγω μη χρήσης του,

β) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt),

(d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2020 έως και την 15^η.12.2020 ημερομηνία διακοπής χρήσης του, λόγω πλήρωσης,

γ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2020 έως και την 15^η.12.2020 ημερομηνία διακοπής χρήσης του, λόγω πλήρωσης,

δ) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2020 έως και την 15^η.12.2020 ημερομηνία διακοπής χρήσης του, λόγω πλήρωσης και

ε) του συνόλου των παραγόμενων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. - Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου, ηλεκτρονικών αρχείων txt και συγκεκριμένα μη διαφύλαξη των (a.txt), (b.txt), (c.txt), (d.txt), (e.txt) και (s.txt) ηλεκτρονικών αρχείων txt, που παρήχθησαν από τον ανωτέρω εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό κατά το χρονικό διάστημα από την 01^η.01.2020 έως και την 28^η.11.2020 ημερομηνία διακοπής χρήσης του, λόγω μη χρήσης του.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, οι παραπάνω διαπιστώσεις συνιστούν παραβάσεις των προβλεπόμενων από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3, 5 και 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 § 2 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ). Για τον λόγο αυτό, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Λαμίας εξέδωσε την υπ' αριθμ.....εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας το εν λόγω πρόστιμο με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη επιβολή προστίμου παρά τη συνδρομή γεγονότων ανωτέρας βίας και τη μη απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
2. Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη επιβολή προστίμου για περισσότερα του ενός έτη για την αυτή φερομένη ως παράβαση.
3. Το επιβαλλόμενο πρόστιμο έχει τον χαρακτήρα «ποινής», με αποτέλεσμα, ως τέτοιο, να μην μπορεί να επιβληθεί για παραβάσεις, οι οποίες έχουν ήδη συντελεστεί, με μεταγενέστερο νόμο, στον οποίο προσδίδεται αναδρομική ισχύ, κατά το μέρος που αφορά στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019.
4. Αντίθεση του επίμαχου προστίμου, κατά το μέρος που αφορά στα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, στη διάταξη του άρθρου 78§2 του Συντάγματος.

5. Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο - Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη επιβολή προστίμου παρά τη συνδρομή γεγονότων ανωτέρας βίας και τη μη απόκρυψη φορολογητέας ύλης

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. 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 αρχεία (βιβλία και 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 έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:....».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

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

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 προκύπτοντων 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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...

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....

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 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.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4308/2014 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν.4308/2014 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.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ενοτήτων 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ. 1221/2012 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3513/31.12.2012):

«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 κ.λπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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 πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 περ. α' και β' του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14, Φ.Η.Μ. και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ..».

Επειδή, με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Α. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

....

10. Γενικές προϋποθέσεις

10.1. Με την εν λόγω διάταξη επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α) και στις περιπτώσεις που στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ και μόνο, διαπιστώνεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ), καθώς και τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ (a.txt, b.txt, s.txt, e.txt κ.λπ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 (Β' 3517), τα οποία διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή.

10.2. Ειδικότερα το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται, κατά παραπομπή από τη διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, για παραβάσεις που αφορούν τη μη διαφύλαξη ή τη μη προσκόμιση, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ, των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και μόνο στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ.7 του άρθρου 25 ΚΦΔ υπό την προϋπόθεση ότι δεν προηγήθηκε δήλωση της απώλειας των ΦΗΜ από τον φορολογούμενο πριν την έκδοση της ως άνω εντολής.

Συνεπώς για την επιβολή του ως άνω προστίμου θα πρέπει η παράβαση να διαπιστώνεται στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ. Διευκρινίζεται ότι η επιβολή του προστίμου είναι ανεξάρτητη από το εάν η σχετική εντολή αντί των στοιχείων γ' και δ' της παρ. 1 του άρθρου 25 ΚΦΔ περιλαμβάνει την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης επιδίδεται πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για προσκόμιση των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών, καθώς και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ στην αρμόδια ελεγκτική Υπηρεσία, η εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην ως άνω πρόσκληση, θεωρείται ότι εκδίδεται συνεπεία του οικείου μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης που διενεργήθηκε και δεν κατέστη δυνατό να ολοκληρωθεί στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου. Ως εκ τούτου, στην εν λόγω περίπτωση, το δικαίωμα της ελεγκτικής αρχής να επιβάλει το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. β' ΚΦΔ, κατ' αρχάς δεν θίγεται εκ του λόγου αυτού. Ευνόητο είναι ότι για την επιβολή του ως άνω προστίμου, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση, να εξετάζεται και η πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων που προβλέπονται.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.4864/2021, έχουν εφαρμογή και για υποθέσεις για τις οποίες μέχρι την 29.11.2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου (σχετ. παρ. 3 άρθρου 90 ν. 4864/2021).».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στις διαπιστώθηκε ότι ο φορολογικός μηχανισμός της, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε σύστημα server και λειτουργεί ενιαία σε δίκτυο, που περιλαμβάνει με λειτουργική συνοχή το εμπορικό και το φορολογικό σύστημά της, έχει υποστεί επίθεση «ransomware», ήτοι άγνωστος δράστης (hacker) είχε εγκαταστήσει εντός του ηλεκτρονικού υπολογιστή της κακόβουλο λογισμικό, που διέκοψε την πρόσβαση όλων των χειριστών σε όλα τα αρχεία, μέχρι να δοθούν λύτρα σε μορφή κρυπτονομισμάτων (bitcoins), χρησιμοποιώντας τεχνική, που συνδυάζει την κρυπτογραφία με την κακόβουλη σχεδίαση λογισμικού (cryptoviral extortion). Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω αποδεικνύονται από την από Τεχνική Πραγματογνωμοσύνη του (σχετ.1 ενδικοφανούς προσφυγής), Ειδικού Πραγματογνώμονα της Εισαγγελίας Πλημμελειοδικών Λαμίας, Μηχανικού Ηλεκτρονικών Υπολογιστικών Συστημάτων, Προϊσταμένου Τμήματος Σχεδιασμού και Υποστηρίξεως Συστημάτων Φορέα της Διευθύνσεως Διαφάνειας και Ηλεκτρονικής Διακυβερνήσεως Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος και Δικαστικού Πραγματογνώμονα Πρωτοδικείου Λαμίας, ο οποίος, μεταξύ άλλων, ανέφερε ότι έγινε επίθεση με σύστημα που δεν αποκρυπτογραφείται (σελ. 5 – 6 και 8 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τα υποβληθέντα στοιχεία, σε αντιπαράβολή με όσα αρχεία κατάφερε να διασώσει για το έτος 2019, αλλά και όσα δεν κατόρθωσε από αστοχία του εγκατεστημένου συστήματος ως προς την παραμετροποίησή του, υπέβαλε σε ανύποπτο χρόνο το ακριβές ύψος των εισοδημάτων – πωλήσεων της και έτσι δήλωσε έσοδα (Δεδομένα Βιβλίων Εσόδων) περισσότερα αυτών, που ανευρέθηκαν από τους ελαττωματικούς και βλαβέντες μηχανισμούς (Δεδομένα Διαφυλαχθέντων Αρχείων ΦΗΜ), ήτοι, ειδικότερα, για μεν το έτος 2019 περισσότερα έσοδα ποσού 295.361,19 ευρώ για το δε έτος 2020 περισσότερα έσοδα ποσού 119.664,47 ευρώ (σελ. 21 ενδικοφανούς προσφυγής και σελ. 18 της απόέκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν προέβη άμεσα, ως είχε υποχρέωση, σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, όπως αυτές επιβάλλονται από την κοινή επαγγελματική πείρα και συνήθη πρακτική, ούτε δήλωσε στην αρμόδια Φορολογική Αρχή, το γεγονός της απώλειας και κρυπτογράφησης των ψηφιακών αρχείων των εν χρήση Φ.Η.Μ από άγνωστους. Επίσης, δεν μερίμνησε για την έγκαιρη ενημέρωση της αρμόδιας Αστυνομικής Αρχής και την άμεση καταχώρηση του γεγονότος στο ημερήσιο Δελτίο Συμβάντων, παρά μόνο υποβάλλοντας Μήνυση ενώπιον της Εισαγγελίας Πλημμελειοδικών Λαμίας στις (Αριθμός Βιβλίου Μηνύσεων: – σχετ.4 ενδικοφανούς προσφυγής), ήτοι δύο (2) έτη περίπου μετά το συμβάν της 17ης/05/2019 και σαφώς συνεπεία της ενάρξεως του ελέγχου (.....) (σελ.2 της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα υποβαλλόμενα και επικαλούμενα ως αποδεικτικά στοιχεία, έγγραφα της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι τόσο η ένορκη βεβαίωση του λογιστή της προσφεύγουσας εταιρείας και , όσο επίσης και η αντίστοιχη του υπεύθυνου μηχανοργάνωσης και (σχετ.3 ενδικοφανούς προσφυγής), έλαβαν χώρα στις Δηλαδή, έλαβαν χώρα και συνετάγησαν, σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο του συμβάντος (17/05/2019) και σαφέστατα, συνεπεία των διενεργούμενων ελέγχων, ήτοι τόσο του αρχικού επιτόπιου (.....) όσο αντίστοιχα και του επόμενου ελέγχου επεξεργασίας (.....) (σελ.2 της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας).

Επειδή, η από διενέργεια Τεχνικής Πραγματογνωμοσύνης του ζητήθηκε και έλαβε χώρα σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο του συμβάντος (17/05/2019) και σαφέστατα, συνεπεία της έναρξης του επιτόπιου ελέγχου (.....) (σελ.3 της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας).

Επειδή, στις σελ. 3 - 4 της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας αναφέρεται αυτολεξεί ότι:
«Επειδή, η ελλιπής προσκόμιση-μη διαφύλαξη τόσο των παραγόμενων ηλεκτρονικών αρχείων txt των Φ.Η.Μ καθώς και η προσκόμιση αρχείων σε μορφή EXCEL, αντληθέντων από τις εφαρμογές του εμπορικού προγράμματος μηχανογραφικής λειτουργίας της επιχείρησης, τα οποία προσκομίζει ως στοιχείο η ελεγχόμενη, δεν αποτελούν αξιόπιστα τεκμήρια για τον έλεγχο, που να εξασφαλίζουν την αλληλουχία της ελεγκτικής αλυσίδας, με συνέπεια τη ματαίωση των υπό διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.».

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο - Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη επιβολή προστίμου για περισσότερα του ενός έτη για την αυτή φερομένη ως παράβαση

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, το επίμαχο πρόστιμο, επιβαλλόμενο για περισσότερα του ενός έτη, αφορά στην ίδια ακριβώς φορολογική παράβαση, ήτοι στη μη προσκόμιση, ύστερα από σχετική πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), των ηλεκτρονικών αρχείων, που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. της επιχειρήσεως, για την οποία παράβαση εκδόθηκε η προσβαλλομένη πράξη επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι, όπως ίσχυε και με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και πριν την εισαγωγή του άρθρου 54Ε στον ως άνω νόμο, δεν θεωρείται υποτροπή η επανάληψη της ίδιας παραβάσεως σε περισσότερα έτη, τα οποία ελέγχονται με την ίδια εντολή ελέγχου (βλ. ΠΟΛ. 1252/2015) (σελ.27 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, οι διατάξεις του της παρ.1 περ. α' του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ. ορίζουν ρητά την επιβολή του υπόψη προστίμου ανά ελεγχόμενο έτος.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο - Το επιβαλλόμενο πρόστιμο έχει τον χαρακτήρα «ποινής», με αποτέλεσμα, ως τέτοιο, να μην μπορεί να επιβληθεί για παραβάσεις, οι οποίες έχουν ήδη συντελεστεί, με μεταγενέστερο νόμο, στον οποίο προσδίδεται αναδρομική ισχύ, κατά το μέρος που αφορά στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 - Αντίθεση του επίμαχου προστίμου, κατά το μέρος που αφορά στα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, στη διάταξη του άρθρου 78§2 του Συντάγματος

Επειδή, το άρθρο 54Ε του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν.4714/2020 (ΦΕΚΑ΄ 148/31.07.2020), εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.08.2020.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην απόέκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206/04-11-2022) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ΄ Υποδιεύθυνση (Λαμίας), σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε, ύστερα από τις υπ' αριθμ..... Προσκλήσεις για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου και συγκεκριμένα, μέρος ή το σύνολο κατά περίπτωση των παραγόμενων ηλεκτρονικών αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ για τα ελεγχόμενο διάστημα. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας που τίθεται από τη Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα πρόσκλησης που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνονται βάσιμοι και επομένως, δεν γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο - Υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στη σελίδα 42 της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι: «εφ' όσον ήθελε επιβληθεί πρόστιμο» το μόνο που δύναται να επιβληθεί, είναι «το πρόστιμο της περιπτώσεως ε΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, ύψους 2.500 ευρώ, για την παράβαση της μη διαφυλάξεως φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών και αρχείων, που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί». Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε του Κ.Φ.Δ., καθόσον οι φερόμενες ως παραβάσεις ουδόλως επηρεάζουν τη συμμόρφωση της εταιρείας με τις φορολογικές της υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών της δηλώσεων (σελ. 44 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, το άρθρο 54Ε του ΚΦΔ προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν.4714/2020 που προβλέπει αυστηρότερα πρόστιμα για τη μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων. Το δε πρόστιμο αυτό που τάσσει ο νόμος επιβάλλεται δεσμίως με μόνη τη διαπίστωση των αντικειμενικών προϋποθέσεων (σελ.7 - 8 της έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λαμίας).

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν κρίνεται βάσιμος και επομένως, δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει και κυρώθηκε με το ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206/04-11-2022) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, Δ΄ Υποδιεύθυνση (Λαμίας), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

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

Με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας

Σύνολο προστίμου **150.000,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.