



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 469

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, με έδρα στην Αττικής, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή από τον, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, κάτοικο, κατά δήλωσή του με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, Αττικής, οδός αριθμός, κατά της

υπ' αριθμ.(ή)/2022/30.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Κ. Ο.Ε.», ΑΦΜ, 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' αριθμ.(ή)/2022/30.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ) ύψους 2.500,00 € λόγω μη διαφύλαξης και μη προσκόμισης, ύστερα από το υπ' αριθμ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/30.9.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων άρθρου 14 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και στα πλαίσια του αιτήματος αυτού, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργεί ο υπ' αριθμ.- ΑΠΛΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΜΗΧΑΝΗ φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός (ΦΗΜ) και τα οποία οφείλει να διαφυλάσσει βάσει του άρθρου 13 παρ. 2 ΚΦΔ και συγκεκριμένα **είτε** τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt (ΠΟΛ.1220/2012) **είτε** αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων σε ηλεκτρονική μορφή **είτε** αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων σε έγχαρτη μορφή (καρούλι της ταμειακής) για το χρονικό διάστημα 01.01.2016-31.12.2016.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αναρμοδιότητα της υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης που διενήργησε τον υπό κρίση έλεγχο.

Ειδικότερα, η υπάλληλος ουδεμία αρμοδιότητα είχε να ελέγξει τεχνικά στοιχεία της ως άνω φορολογικής ταμειακής μηχανής (ΦΤΜ), καθόσον δεν έχει αυτές τις τεχνικές γνώσεις. Γι' αυτό και ο ν. 1809/1988 προβλέπει την ύπαρξη ειδικών τεχνικών κλιμακίων ελέγχου και ειδικής επιτροπής για τον έλεγχο σε ΦΤΜ και φορολογικούς μηχανισμούς και επομένως, δεδομένου ότι κατέχει νόμιμα αγορασμένη ΦΤΜ, ενώ διαθέτει πάντοτε θεωρημένο βιβλίο συντήρησης ΦΤΜ, η εν λόγω υπάλληλος τυγχάνει αναρμόδια.

- 2) Αφενός η ως άνω ΦΤΜ δεν μπορεί να παράξει τα αιτηθέντα αρχεία λόγω παλαιότητας, παράγοντας μόνο την ανάγνωση ταμειακής, αφετέρου η ίδια προσέτρεξε στην εξειδικευμένη βοήθεια των τεχνικών της εγκαταστάτριας εταιρείας και προσκομίζει αποδεικτικώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα εν λόγω αρχεία.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/20.7.2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.7.2022) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «...Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράψουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 [...], όπως ισχύουν, και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού, και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

| -ΣΤΗΛΗ 1- α/α | -ΣΤΗΛΗ 2- Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή | -ΣΤΗΛΗ 3- Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής | -ΣΤΗΛΗ 4- Διατάξεις, από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα | -ΣΤΗΛΗ 5- Όργανα, στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή» | -ΣΤΗΛΗ 6- Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης 5 |
|------------------|---|--|---|--|--|
| 1. | [...] | [...] | [...] | [...] | [...] |
| 12. | Την έκδοση εντολής ελέγχου [...]. | Εξουσιοδότηση υπογραφής. | Άρθρα 23 και 25 του ν. 4174/2013. | Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων / φορολογικών ετών / υποθέσεων 1) Ι. [...]. ΙΙ. Για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης: (α) Οι Προϊστάμενοι των ΕΛ.ΚΕ. για τους φορολογούμενους που αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους είναι Δ.Ο.Υ. που υπάγεται στη χωρική τους αρμοδιότητα, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. [...]. | - |
| 13. | [...] | [...] | [...] | [...] | [...] |
| 20. | Τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, όπως οι σχετικές εξουσίες και αρμοδιότητες περιγράφονται και προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27 και 72 του ν. 4174/2013. | Μεταβίβαση αρμοδιότητας. | -ν. 4174/2013, άρθρα 23, 24, 25, 27 και 72, -ν. 4557/2018 και -ν. 4099/2012, άρθρο 169, καθώς και από κάθε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη, με την οποία παρέχεται ελεγκτική εξουσία και δυνατότητα διενέργειας ελέγχου. | Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. | - |

| | | | | | |
|-----|--|--------------------------|--|--|-------|
| 21. | [...] | [...] | [...] | [...] | [...] |
| 22. | Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου [...]. | Μεταβίβαση αρμοδιότητας. | -ν. 4174/2013, άρθ. 28, 28Α και 72 (σχετική και η αριθ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2013/31.12.2013 [...] απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε.). | Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. [...], οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. [...]. | - |
| 23. | Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου. | Μεταβίβαση αρμοδιότητας. | -ν. 4174/2013, άρθρα 28, 28Α, 37 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4557/2018 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και από κάθε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη, με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου. | Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου , προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει, και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. [...], οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. [...]. | - |
| 24. | [...] | [...] | [...] | [...] | [...] |
| 28. | Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. | Μεταβίβαση αρμοδιότητας. | ν. 4174/2013, άρθρα 62 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν. 2523/1997, ν. 4557/2018, ν. 3634/2008 [...], ν. 3446/2006, ν. 2873/2000 και ν. 2121/1993, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη. | Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. [...], στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. [...]. | - |
| 29. | [...] | [...] | [...] | [...] | [...] |
| 30. | α) Την έκδοση πράξης επιβολής προστίμων ειδικά για: αα) [...], ββ) μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής | Εξουσιοδότηση υπογραφής. | ν. 4174/2013, άρθρα 54, 62 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 2523/1997 [...], καθώς και από οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα | α) αα) [...]. ββ) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. [...] που ζήτησε την παροχή πληροφορίας. β) [...]. | - |

| | | | | | |
|-----|---|-------|-----------------------|-------|-------|
| | Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων [...]. | | ή υφιστάμενη διάταξη. | | |
| 31. | [...] | [...] | [...] | [...] | [...] |

[...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν τόσο κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και καθ' όλη την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016: «Ο ν. 1809/1988 **καταργείται από 1^η Ιανουαρίου 2015**, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που **διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015**.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν τόσο κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και καθ' όλη την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016: «**1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύνανται 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. 1809/1988, 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. [...].»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενήργησε τον υπό κρίση έλεγχο ήταν αναρμόδια γι' αυτό και, ειδικότερα, ότι η υπάλληλος ουδεμία αρμοδιότητα είχε να ελέγξει τεχνικά στοιχεία της ΦΤΜ, καθόσον δεν έχει αυτές τις τεχνικές γνώσεις, γι' αυτό και ο ν. 1809/1988 προβλέπει την ύπαρξη ειδικών τεχνικών κλιμακίων ελέγχου και ειδικής επιτροπής για τον έλεγχο σε ΦΤΜ και φορολογικούς μηχανισμούς και επομένως, δεδομένου ότι κατέχει νόμιμα αγορασμένη ΦΤΜ, ενώ διαθέτει πάντοτε θεωρημένο βιβλίο συντήρησης ΦΤΜ, η εν λόγω υπάλληλος τυγχάνει αναρμόδια.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 (περ. 28, 23 και 22 σε συνδυασμό με περ. 20 και 12) της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/20.7.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), ορθά (ήτοι νομίμως)

ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε και η συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 30.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής υπογράφηκε από την ορισθείσα υπάλληλο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η δε ως άνω προσβαλλόμενη πράξη μαζί με την εν λόγω έκθεση ελέγχου και το υπ' αριθμ./7.12.2022 οικείο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου υπογράφηκαν από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

β) Τόσο κατά την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης, για την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη το ως άνω πρόστιμο (ήτοι στις 07.12.2022, ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αλλά και καθ' όλη την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 δεν ίσχυε, ως κατηγορημένος, ο ν. 1809/1988, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που είχε εκδοθεί δυνάμει αυτού, ενώ, εξάλλου, η προσφεύγουσα όφειλε, από και μετά την έναρξη ισχύος της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1220/13.12.2012 (ΦΕΚ Β' 3517/31.2.2012) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών («Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποσπασμένων αρχείων στη ΓΓΠΣ»), να συμμορφωθεί με τις προβλεπόμενες από την απόφαση αυτή απαιτήσεις και επομένως όφειλε κατά την 01.01.2016 και μέχρι και την 31.12.2016 να είναι συμμορφωμένη με τις απαιτήσεις αυτές.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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. 3. Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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**. 2. [...]. 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. [...]. 7. **Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα**. 8. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «1. [...]. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων, στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας [...]. 4. [...]. 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)**. Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε [...], **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. 6. [...]. 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**. 8. [...]. 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**. 11. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «**Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής. Παράγραφος 1 (ορισμοί) [...]. Άρθρα 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία. Παράγραφος 1 (περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων). 3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου. 3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία), στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: α) [...], θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα [...] για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ι) [...], ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, ιβ) [...]. 3.1.3 Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις. Παράγραφος 3. [...]. Παράγραφος 5. 3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι **αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων** της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων. 3.5.2 [...]. Παράγραφος 8 [...]. Άρθρα 4 Άλλα λογιστικά αρχεία [...]. Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Παράγραφος 1. 5.1.1 [...]. Παράγραφος 5. 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Παράγραφος 7. 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση**

σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α (Γλωσσάριο όρων). 5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο. 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση). *Παράγραφος 8 [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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, ια) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε' , ζ , η' [...] της παρ. 1, στ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (07.12.2022), όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Για τους σκοπούς του Κώδικα ισχύουν οι ορισμοί της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα: α) ως «φορολογούμενος» νοείται: αα. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή ββ. [...], β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παρ. Ι 3 και ΙΙ 2 περ. ζ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56)

όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 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´). [...]. Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ. [...]. 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. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο. 2. [...]. η) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. IV της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1026/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «I. [...]. IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ. Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις: -Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) [...] ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι [...]. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι [...]. -Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί [...], δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων. -Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η´ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε´ της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ. [...]. V. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 10.4. της υπ' αριθμ. Ε.2028/2023 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται **όλα μαζί**, εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται **ακόμα και αν μέρος αυτών** δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σελ. 6 της από 31.1.2023 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «δ) Ο ελεγχόμενος μαζί με τις με αριθμ. πρωτ.ΕΙ/27-12-2022 έγγραφες απόψεις του

προσκόμισε έναν οπτικό δίσκο με ηλεκτρονικά αρχεία που αφορούν τη ΦΗΜ με αριθμ. μητρώου, τα οποία **δεν καλύπτουν τα αιτούμενα στοιχεία**, τα οποία ζητήθηκαν από τον έλεγχο βάσει των τεχνικών προδιαγραφών της ΠΟΛ.1220/2012. Συγκεκριμένα, προσκομίστηκαν **μόνο αντίγραφα Ζήτα (Σύνοψη πωλήσεων ανά ημέρα) σε ηλεκτρονική μορφή, καθώς και «ΔΕΛΤΙΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ» και όχι αντίγραφα σε ηλεκτρονική μορφή των Φορολογικών αποδείξεων**, όπως αυτό προβλέπεται από την ΠΟΛ.1220/2012. Για την εν λόγω ταμειακή **δεν προσκομίστηκαν σε κανένα στάδιο του ελέγχου ούτε txt αρχεία ούτε αντίγραφα Φορολογικών Αποδείξεων σε ηλεκτρονική μορφή ούτε αντίγραφα Φορολογικών Αποδείξεων σε έγχαρτη μορφή (καρούλι της ταμειακής)**. Να σημειωθεί ότι η εν λόγω ταμειακή βρισκόταν σε λειτουργία κατά την ελεγχόμενη περίοδο στην έδρα της επιχείρησης. ε) [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι αφενός η ως άνω ΦΤΜ δεν μπορεί να παράξει τα αιτηθέντα αρχεία λόγω παλαιότητας, παράγοντας μόνο την ανάγνωση ταμειακής, αφετέρου η ίδια προσέτρεξε στην εξειδικευμένη βοήθεια των τεχνικών της εγκαταστάτριας εταιρείας και προσκομίζει αποδεικτικώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα εν λόγω αρχεία, ειδικότερα δε ότι:

α) Η υπό κρίση ταμειακή μηχανή αγοράστηκε στις 07.05.2008. Κατά τον υπό κρίση έλεγχο δεν κατέστη δυνατό να προσκομιστούν τα αρχεία που αρχικώς ζήτησε ο υπό κρίση έλεγχος (εκτός από την ανάγνωση της ταμειακής μηχανής), γιατί λόγω της παλαιότητας της ταμειακής μηχανής η εξαγωγή αυτών των αρχείων και δη σε μορφή txt δεν είναι συμβατή με καμία από τις λειτουργίες της και τα εγκατεστημένα σ' αυτή προγράμματά της, εν τούτοις οι εξειδικευμένοι τεχνικοί της εγκαταστάτριας και πωλήτριας εταιρείας κατόρθωσαν και εξήγαγαν τα ανωτέρω αρχεία, τα οποία θέτει στη διάθεση της Υπηρεσίας μας, από δε την αντιπαραβολή των αρχείων αυτών με την ανάγνωση της ταμειακής μηχανής για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα προκύπτει ότι κανένα στοιχείο δεν απεκρύβη, καθώς τα δύο αυτά συμπίπτουν κατά τρόπο απόλυτο.

β) Εξάλλου, η μη προσκόμιση εκ μέρους της των αντιγράφων των αποδείξεων σε έγχαρτη μορφή (καρούλι της ταμειακής) είναι ένας οσιγενής ισχυρισμός που προβάλλεται μόλις και μόνον στο κείμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και πάντως αφού προηγουμένως έχει ήδη διενεργηθεί ο έλεγχος. Σε κανένα σημείο των δύο αιτημάτων παροχής πληροφοριών και στοιχείων του άρθρου 14 ΚΦΔ, τόσο στο με αριθμ. πρωτ./30.9.2022 όσο και στο μεταγενέστερο με αριθμ. πρωτ./29.11.2022 δεν αναφέρεται και δε ζητείται η προσκόμιση αυτών ακριβώς των στοιχείων, που σε κάθε περίπτωση τα είχε φυλάξει και ετοιμάσει προς επίδειξη, πλην όμως ποτέ δεν της ζητήθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο προπαρατιθέμενο απόσπασμα από τη σελ. 6 της από 31.1.2023 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προσκόμισε μαζί με το υπ' αριθμ. πρωτ./ΕΙ/27.12.2022 υπόμνημά της επί του ως άνω υπ' αριθμ./7.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έναν οπτικό δίσκο με ηλεκτρονικά αρχεία που αφορούσαν τον ως άνω ΦΗΜ, τα οποία ωστόσο δεν κάλυπταν τα αιτηθέντα στοιχεία, αφού προσκομίστηκαν μόνο αντίγραφα Ζήτα (Σύνοψη πωλήσεων ανά ημέρα) σε ηλεκτρονική μορφή και το «ΔΕΛΤΙΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ» και όχι αντίγραφα σε ηλεκτρονική μορφή των εκδοθεισών αποδείξεων, ενώ εξάλλου δεν είχαν προσκομιστεί σε κανένα στάδιο του ελέγχου ούτε txt αρχεία ούτε αντίγραφα των εκδοθεισών αποδείξεων σε ηλεκτρονική μορφή ούτε αντίγραφα των εκδοθεισών αποδείξεων σε έγχαρτη μορφή (καρούλι

της ταμειακής) -διαζευκτικώς αναφερόμενες στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη (και αυτό μόνο προς διευκόλυνσή της) μορφές των εκδοθέντων από αυτήν εντός της περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 παραστατικών εσόδων-, δηλαδή τουλάχιστον αντίγραφα των αιτηθέντων με το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/30.9.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής πρωτοτύπων παραστατικών εσόδων που είχε εκδώσει κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016.

Β) Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ως άνω αιτηθέντα με το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/30.9.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και κρίσιμα στην υπό κρίση περίπτωση στοιχεία (εκδοθέντα από την ίδια εντός της περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 παραστατικά εσόδων), **σε καμιά από τις ως άνω διαζευκτικώς και προς διευκόλυνσή της αναφερόμενες μορφές τους**, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της παρά τα όσα περί του αντιθέτου ανακριβώς αναφέρει με την ενδικοφανή αυτή προσφυγή της.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ.(ή)/2022/30.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ συνολικού ύψους 2.500,00 €.

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/30.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.