



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12.05.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **929**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**e-mail** : ded.thess@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 ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),  
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....../02-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, για το φορολογικό έτος 2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../02-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Κ.Φ.Δ., για το φορολογικό έτος 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας με την επωνυμία «..... I.Κ.Ε.» με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../02-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2022, πρόστιμο ποσού 270.000,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων και συγκεκριμένα μη προσκόμισης των ηλεκτρονικών αρχείων txt από τον ΦΗΜ με Αρ. Μητρ. .... για το χρονικό διάστημα ....-.....-2016 έως .....-.....-2018, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). και του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης ....-08-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ..../...-01-2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της και σε αξιοποίηση του με αρ. ..../2022 Πληροφοριακού Δελτίου της ίδιας Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου-παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης ενόψει μη τήρησης της διαδικασίας του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. από την Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας επί της προβαλλόμενης πράξης ως εκ του νόμου αιτιολογητέας-μη σύνταξη έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
3. Η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την παράβαση για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4987/2022 και ειδικότερα ότι η φερόμενη μη τήρηση αρχείων επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας.

4. Μη νόμιμη έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του προστίμου ενόψει παρέλευσης της αποκλειστικής προθεσμίας του ενός μηνός από την κατάθεση των εγγραφών εξηγήσεων της προσφεύγουσας ενώπιον της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.
5. Παραγραφή επιβολής του προστίμου για το φορολογικό έτος 2016, ενόψει μη νομότυπης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης
6. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου-Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4987/2022 ενόψει συνδρομής λόγου ανωτέρας βίας.

### **Αναφορικά με τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 62 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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.....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 το άρθρο 62 της υπ' αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014** εγκυκλίου ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει

ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε.2028/12-04-2023 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. “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.”: « ..... Ε. Προθεσμία επιβολής του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

16. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ'εφαρμογή του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ'ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στο άρθρο 28 ΚΦΔ.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης) κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τις διαπιστώσεις της με το αριθ. ..../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ν.4987/2022-Κλήση προς ακρόαση, με συνημμένα το με αριθ. ..../2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, δίνοντας την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το υπ' αρ. πρωτ. ..../18.04.2022 υπόμνημα απόψεων. Με την αποστολή δε της έκθεσης ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. η κάθε Δ.Ο.Υ. εκδίδει απ' ευθείας πράξη προστίμου, χωρίς να συντάξει άλλη ιδιαίτερη (βλέπε Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020)

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αναφορικά με τον 2°, 3° και 6° ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 13 παρ. 2 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: « 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπέρβαση ή 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 το άρθρο 7 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.»

**Επειδή**, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.»

**Επειδή**, με το άρθρο 54Ε του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 101 παρ. 2 ν. 4714/2020 και μετά την τροποποίηση του με την παρ.1 του άρθρου 90 του ν.4864/2021 : «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 απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, 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 απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, 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, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε 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 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (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. 2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στο άρθρο 28.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την Ε.2028/12-04-2023 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. “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.”: «Γ. **Πρόστιμο μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης, κατόπιν πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ)**

9. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 Ν.4864/2021 ορίζονται τα εξής: Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς

μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των ΦΗΜ.

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.....

11.3. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η οντότητα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ, πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου (βλ. παρ. 1 της παρούσας) δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ύψους δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ανεξαρτήτως του πλήθους ΦΗΜ που αναφέρονται στη σχετική δήλωση απώλειας για την παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ.....

12.2..... Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δε διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τις ΦΗΜ, τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εφόσον διαπιστώνεται ότι μπορεί να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη και αντίστοιχα οι φορολογικές υποχρεώσεις με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ.....

Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 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**, με το άρθρο 62 παρ. 3 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2..... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, με το άρθρο 13 του παραρτήματος της υπ' αριθ. **Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020)** απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (**Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**) ορίζεται ότι: «1 . α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία (Ε.Α.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνση, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α'222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107) και εξειδικεύθηκαν με την αριθ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/3.10.2013 ( Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)..... 5. Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α.1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (Β'2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.»



**Επειδή**, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, στις .../01/2022, στο πλαίσιο μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας επιδόθηκε από τους ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης η υπ' αρ. ....-01-2022 πρόσκληση για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι:

- Τα ηλεκτρονικά αρχεία a-txt, b-txt, e-txt και s-txt από τον Φ.Η.Μ με αριθμό μητρώου ..... για το διάστημα .../.../2016-.../.../2018
- Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία για τα φορολογικά έτη 2016-2018.

Με τα υπ' αρ. πρωτ. ..../21-01-2022,...../14-02-2022 και ..../24-02-2022 έγγραφα η οντότητα ζήτησε παρατάσεις κάποιων ημερών για την προσκόμιση των ανωτέρω ζητηθέντων οι οποίες εγκρίθηκαν από τον διευθυντή της φορολογικής αρχής, της δόθηκε παράταση μέχρι 11/03/2022. Στις 11/03/2022 ο λογιστής της προσφεύγουσας απέστειλε ηλεκτρονικά το γενικό ημερολόγιο και το ισοζύγιο λογιστικής της για το διάστημα που ζητήθηκε καθώς και ένα υπόμνημα, στο οποίο επισήμανε ότι δεν μπόρεσε να βρει τα ζητηθέντα αρχεία txt. Η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων φορολογικών ετών, έχει δηλώσει τα κάτωθι ακαθάριστα έσοδα:

- Φορολογικό έτος 2018: 1.069.133,24 ευρώ
- Φορολογικό έτος 2019: 878.422,14 ευρώ
- Φορολογικό έτος 2020: 420.565,27 ευρώ

Σύνολο εσόδων 2018-2020: 2.368.120,65 ευρώ

Σύμφωνα με την παρ. 1<sup>α</sup> του άρθρου 54<sup>Ε</sup> στην προσφεύγουσα επιβλήθηκε πρόστιμο τριπλάσιο του κατώτερου προστίμου δηλαδή 90.000,00€ ανά φορολογικό έτος, αφού το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων των τριών (3) τελευταίων ετών ανερχόταν στο ποσό των 118.406,03€.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης ....-08-2022 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης η οποία συντάχθηκε από ελεγκτές της εν λόγω Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ο δε υπολογισμός του προστίμου ορθά προκύπτει από την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020

δεδομένου ότι κατά το χρόνο ελέγχου δεν είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής δηλώσεων για φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και νομικές οντότητες για το φορολογικό έτος 2021.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας, παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης έκθεσης ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης καθώς και μη απόδειξης της παράβασης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 παρ.13 διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (8,478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του

φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου».

**Επειδή**, με το υπ' αρ. **1076635/16/0015/14-07-2008** έγγραφο της 15<sup>ης</sup> Δ/σης του Υπ. Οικ. αναφέρονται μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα: «5. Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξίμετρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: «Σ.τ.Ε. 1664/1971: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Σ.τ.Ε. 935/1977: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους.». Με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008, έγινε υπόμνηση των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων και δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις Δ.Ο.Υ. για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών.»

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) 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**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός μηχανισμός με αρ. μητρώου Φ.Η.Μ. .... κατόπιν αντικατάστασης του τοποθετήθηκε στις 19.10.2018 στο υπόγειο του καταστήματος (χώρο αποθήκευσης τροφίμων και ποτών). Στις 30.12.2018 σημειώθηκε διαρροή μεγάλης ποσότητας νερού στο υπόγειο από φράξιμο της κεντρικής αποχέτευσης και αμέσως ειδοποιήθηκε ο τεχνικός απόφραξης ..... που αποκατέστησε τη βλάβη. Η ταμειακή μηχανή μεταφέρθηκε σε ασφαλές μέρος και ειδοποιήθηκε η εταιρεία ..... για την ανάκτηση των αρχείων της. Η εν λόγω εταιρία αποφάνθηκε ότι ο μηχανισμός ήταν μη λειτουργικός πλέον και ότι είχε καταστραφεί ολοσχερώς.

**Επειδή**, η ανωτέρα βία που η προσφεύγουσα επικαλείται λόγω της πλημμύρας στον υπόγειο χώρο του καταστήματος με αποτέλεσμα την καταστροφή του φορολογικού μηχανισμού προκύπτει μόνο από τη δήλωση της ίδιας και τη βεβαίωση του τεχνικού απόφραξης κ. .... σχετικά με αποκατάσταση βλάβης στην κεντρική αποχέτευση ενώ δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία (εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικών αρχών ή πυροσβεστικής, σχετικά τιμολόγια αποκατάστασης των ζημιών κλπ).

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι κατέβαλε κάθε δυνατή επιμέλεια και σύνεση που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξη του φορολογικού μηχανισμού καθόσον και στο βαθμό που ισχύουν οι ισχυρισμοί της εναπόθεσε αυτόν στο υπόγειο του καταστήματος, χωρίς να προνοήσει να δημιουργήσει αντίγραφο ασφαλείας (back-up) σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανωτέρας βίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....»

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

**Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός εύλογου χρόνου.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Όπως κρίθηκε με την με αρ. 90/2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πατρών: «...η άπρακτη πάροδος της πιο πάνω προθεσμίας δεν καθιστά τις πράξεις αυτές ακυρωτές, αφού σύμφωνα και με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές (ΣτΕ 129, 590/2021, 2993/2014, 1083/2013, 4311, 4876, 2809/2012 κ.α.), εκτός αν από τις διατάξεις που τις διέπουν, προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Στην προκειμένη δε περίπτωση, εφόσον δεν ορίζεται άλλως από την αναφερόμενη στην έκτη σκέψη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, αλλά και ενόψει του σκοπού της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης, στην οποία αποβλέπει η εν λόγω διάταξη, η προβλεπόμενη από αυτήν προθεσμία για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι ενδεικτική, ενέχουσα τον χαρακτήρα έντονης υπόδειξης προς τη Φορολογική Διοίκηση να επιταχύνει την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου (πρβλ ΣτΕ 73/2021 και ΣτΕ 304, 306/2021 - Ολομ. κ.α.).»

Με την με αρ. 2341/2017 απόφαση του ΣΤΕ η οποία επανέλαβε την υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία, κρίθηκε ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσης του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, 4265/2001).

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4987/2022 προθεσμία ενός μηνός για την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση πράξης, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον 5° ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

**Επειδή**, με το άρθρο 62 παρ. 1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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.»

Συνεπώς βάσει των ανωτέρω διατάξεων, στην υπό κρίση περίπτωση δε συντρέχει περίπτωση παραγραφής, καθώς κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης (στις 23/12/2022) της προσβαλλόμενης πράξης δεν είχε παρέλθει πενταετία όπως ορίζεται από τις συνδιαστικές διατάξεις των άρθρων 13§2<sup>α</sup>, 62§1 και 36§1 του Κ.Φ.Δ. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος

## Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 17/01/2023 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας με την επωνυμία «..... I.K.E.» με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ..../2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54<sup>Ε</sup> παρ. 1 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022**

Πρόστιμο άρθρου 54 <sup>Ε</sup> παρ. 1 Κ.Φ.Δ.	270.000,00 €
---	--------------

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.