



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-05-2023

Αριθμός απόφασης: 881

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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.** Την από ..... και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ: ....., με έδρα στη ....., επί της οδού ....., ΤΚ ....., κατά των :

α) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

β) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

γ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

δ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με 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...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 30.000,00 ευρώ, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών και αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ. τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13,14 του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 30.000,00 ευρώ, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών και αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ. τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13,14 του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 30.000,00 ευρώ, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών και αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ. τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13,14 του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 30.000,00 ευρώ, λόγω μη διαφύλαξης των φορολογικών μνημών και αρχείων των εν χρήσει Φ.Η.Μ. τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 και των άρθρων 13,14 του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από .....-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../2020 εντολής ελέγχου-έρευνας του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμ. ..../-11-2022 πρόσκληση για προσκόμιση των αρχείων txt των εν χρήσει ΦΗΜ για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2019, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54<sup>Ε</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ.. Εν συνεχεία, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό ..../-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό ..../-11-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας την να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρ...../22 υπόμνημα που δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Δεν μπορεί να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 54<sup>Ε</sup>, καθώς εισήχθη στην έννομη τάξη με τον Ν.4714/2020, δηλαδή σε μεταγενέστερο χρονικό στάδιο από τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς, όπως προκύπτει από τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι παραβάσεις ανάγονται στις χρήσεις 2016 έως 2019. Στο δίκαιο των διοικητικών κυρώσεων εφαρμοστέος είναι ο κανόνας που ισχύει κατά το χρόνο τέλεσης της φερόμενης παράβασης. Εξάλλου, σύμφωνα με την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης, θα έπρεπε να εφαρμοστεί το προϊσχύον καθεστώς ως ευνοϊκότερο.

2. Λόγοι ανωτέρας βίας που συνίστανται σε βλάβες που υπέστη επανειλημμένα το ηλεκτρονικό σύστημα της επιχείρησης, δεν επέτρεψαν να παρέχει η προσφεύγουσα τα στοιχεία που ζητήθηκαν.

3. Παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, καθώς η επιβολή υπέρογκων κυρώσεων ύψους συνολικά 120.000 ευρώ υπερακοντίζει τον επιδιωκόμενο σκοπό, κατά το μέρος που δεν εξαρτά την επιβολή της κύρωσης με απόδειξη περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, αλλά στηρίζεται αποκλειστικά στην τέλεση παράβασης διαδικαστικού χαρακτήρα.

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ. : «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 εγγράφου 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**, σύμφωνα με το άρθρο 54 Ε του Κ.Φ.Δ.: «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. .... 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**, σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.3 του Ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α 148/31-07-2020): «.....β) Οι διατάξεις της περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου».

**Επειδή**, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του Ν. 4714/2020 : «Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Ειδικότερα με το νέο άρθρο 54 Ε ορίζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:.....Με την

παράγραφο 1β επιτυγχάνεται η επιβολή αυστηρότερου προστίμου και στην περίπτωση της μη διαφύλαξης των ΦΗΜ, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εξαιτίας της παραβατικής συμπεριφοράς που έχει παρατηρηθεί από πλήθος οντοτήτων που επικαλούνται την απώλεια των υπόψη αρχείων που διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με αποτέλεσμα τη μη καταχώριση ή και την ανακριβή καταχώριση των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται με τη χρήση ΦΗΜ στα λογιστικά βιβλία των υπόχρεων οντοτήτων. **Επισημαίνεται ότι το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος της προτεινόμενης διάταξης.»**

**Επειδή**, με την Ε2028/2023 δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54<sup>Ε</sup> ΚΦΔ σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ και συγκεκριμένα : «.....**Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ** Οι διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ΚΦΔ (ν. 4987/2022) εφαρμόζονται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Με τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ΚΦΔ οι οποίες προβλέφθηκαν με το άρθρο 101 παρ. 2 του ν. 4714/2020, ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων και β) μη διαφύλαξη ή μη προσκόμιση, κατόπιν πρόσκλησης, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. **Ειδικότερα:Α.Γενικά1.** Οι διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> 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.2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.....

**Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 54<sup>Ε</sup> παρ. 1 περ. α ΚΦΔ).....**

## **5. Υπολογισμός προστίμου**

5.1. Ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> παρ.1 περ. α' ΚΦΔ γίνεται με βάση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου. Το πρόστιμο επιβάλλεται, για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Επιβάλλεται ένα πρόστιμο ανά ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται παράβαση, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποκαταστημάτων ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που τυχόν ασκεί ο ελεγχόμενος.

5.2. Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ανωτέρω πρόστιμο 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.....

**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 25ΚΦΔ](#) 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.

**10.1.** 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 25ΚΦΔ](#) 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.....

**10.3.** Επισημαίνεται ότι η παραπομπή από τη διάταξη της περίπτωσης β' στο πρόστιμο της περίπτωσης α' της [παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ](#) αφορά τη διάταξη αυτή ως σύνολο (ύψος προστίμου, τρόπος υπολογισμού, εξαιρέσεις), με τις αναγκαίες προσαρμογές και όχι μόνο το ύψος του προστίμου και τον τρόπο υπολογισμού του. Πιο αναλυτικά, η αναλογική εφαρμογή δεν καταλαμβάνει την περιγραφή της παράβασης, η οποία σαφώς διαφοροποιείται στις δύο περιπτώσεις. Έτσι, για παράδειγμα ο χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί στοιχείο ορισμού της παράβασης της περ. α' και δεν μπορεί να τύχει αναλογικής εφαρμογής για τον ορισμό της παράβασης της περ. β'. Επομένως, το πρόστιμο του [άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ](#) επιβάλλεται ανεξαρτήτως του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντιθέτως, οι προϋποθέσεις μη επιβολής του προστίμου του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α', όπως αναλύονται και ανωτέρω στην παράγραφο 8.1 της παρούσας, εφαρμόζονται αναλογικώς κατά την εφαρμογή της περ. β'. **10.4.** 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.....

**11.2.** Το πρόστιμο μη διαφύλαξης ΦΗΜ ή μη προσκόμισης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων είναι ένα (1) αυτοτελές πρόστιμο, ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ ή των μνημών και αρχείων που διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν διαφυλάχτηκαν ή δεν προσκομίστηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α'ΚΦΔ](#). **Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.****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. Σχέση με άλλες διατάξεις 12.1.** Με βάση τις διατάξεις της [παρ. 7 αρ. 62 ΚΦΔ](#), το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' [ΚΦΔ](#) για παραβάσεις των περιπτώσεων περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου Κώδικα υποχρεώσεις του» (παρ. 1 περ. η' του ίδιου άρθρου), μεταξύ των οποίων, όπως διευκρινίστηκε και με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1252/2015](#), είναι και η περίπτωση της μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε [ΚΦΔ](#).....

### **13. Υπολογισμός του προστίμου**

Στις περιπτώσεις των παραβάσεων του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' [ΚΦΔ](#) επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Συνεπώς, αναφορικά με το ύψος και τον υπολογισμό του προστίμου ισχύουν και στην περίπτωση αυτή τα ανωτέρω αναφερόμενα στην παρ. 5 της παρούσας."

**Επειδή**, η προσφεύγουσα κλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ..... με την υπ' αριθμ. .... / ....11-2022 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία txt των εν χρήσει ΦΗΜ για τα φορολογικά έτη 2016 έως 2019, αλλά αυτή δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, ματαιώνοντας με αυτόν τον τρόπο τη δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

**Επειδή**, η παράβαση της μη προσκόμισης/μη διαφύλαξης διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μετά τη θέση σε ισχύ του Ν. 4714/2020, ήτοι μετά τις 31-07-2020, συνεπώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, εφαρμόζεται η β' περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Κ.Φ.Δ., η οποία παραπέμπει για τον υπολογισμό του προστίμου στην α' περίπτωση της ίδιας παραγράφου. Επιπλέον, σύμφωνα με τα ανωτέρω και ειδικότερα, όπως ρητά αναφέρεται στην Ε 2028/2023, "**επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης**", συνεπώς, το υπό κρίση πρόστιμο ορθά επιβλήθηκε σε κάθε φορολογικό έτος για το οποίο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα αρχεία και συγκεκριμένα στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: **«Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής ..... 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..... Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία 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. ....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..... **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** 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.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012 που διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 και ορίζει τις τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και τις διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων: «.....5.7.4. Υποχρέωση Διαφύλαξης των αποθηκευμένων σε Η/Υ Ηλεκτρονικών Αρχείων. 5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των αντιστοίχων Δελτίων Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων) κάθε ημέρας, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ και υπόχρεου στη φύλαξη, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης. 5.7.4.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση των αρχείων αυτών, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., κυρώσεις. 5.7.4.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη της διάρκεια της αποθήκευσής τους.»

**Επειδή**, στο άρθρο 61 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1252/20-11-2015 : «13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). 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 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'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...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. 1076635/16/0015/14-7-2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών σχετικά με την επιβολή προστίμου σε περίπτωση απώλειας-κλοπής φορολογικού μηχανισμού : «.....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., ταξιμέτρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονόςτος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμελείας 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.6. 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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης

προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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**, οι ανωτέρω διατάξεις ορίζουν την υποχρέωση και την αποκλειστική ευθύνη του κατόχου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού να τηρεί και να διαφυλάσσει, για όσο χρονικό διάστημα προβλέπεται από τις φορολογικές διατάξεις, τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράγει ο φορολογικός μηχανισμός, καθώς και να εξασφαλίζει στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης άμεση πρόσβαση σε αυτά, σε κάθε περίπτωση που θα ζητηθεί. Επιπλέον, ο κάτοχος του Φ.Η.Μ. δεν απαλλάσσεται από την ως άνω ευθύνη του με μόνη την επίκληση λόγων ανωτέρας βίας, αλλά πρέπει να αποδείξει ότι έχει επιδείξει κάθε δυνατή επιμέλεια και σύνεση προς διαφύλαξη και προς αποτροπή οποιασδήποτε βλάβης, απώλειας, αλλοίωσης του φορολογικού μηχανισμού και των αρχείων του και ότι παρά την επιμέλειά του δεν απετράπη η βλάβη ή η απώλεια ή η αλλοίωση.

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι λόγοι ανωτέρας βίας που δεν της επέτρεψαν να προσκομίσει τα ζητηθέντα, συνίστανται σε βλάβες που υπέστη επανειλημμένα το ηλεκτρονικό σύστημα της επιχείρησης, χωρίς να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστησαν βλάβη οι φορολογικοί μηχανισμοί. Ειδικότερα, προσκομίζει ηλεκτρονική αλληλογραφία - επικοινωνία της με ασφαλιστική εταιρία που συνεργάζεται, σχετικά με βλάβες που επικαλείται ότι προέκυψαν σε μέρη της επιχείρησης και συγκεκριμένα στη σχάρα της κουζίνας του καταστήματος, στον ψυκτικό θάλαμο, στον ηλεκτρονικό πίνακα του καταστήματος, στη μηχανή άντλησης υδάτων υπογείου. Από τα εν λόγω έγγραφα δεν αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητο το γεγονός ανωτέρας βίας, καθώς αυτά αφορούν προσωπική της επικοινωνία με την ασφαλιστική εταιρία, χωρίς να συνοδεύονται από εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης ή άλλα έγγραφα δημόσιας ή άλλης αρμόδιας αρχής που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της. Επιπλέον, από κανένα από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν προκύπτει βλάβη των φορολογικών μηχανισμών της επιχείρησης ή των αρχείων αυτών, ούτε η ανάγκη επισκευής αυτών.

**Επειδή**, εξάλλου, η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διαφύλαξη των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού, λαμβάνοντας οποιοδήποτε είδους προληπτικό μέτρο για την αποτροπή της βλάβης, όπως ενδεικτικά η φύλαξη των αρχείων σε άλλο αποθηκευτικό μέσο.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

#### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από ..... και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ: ....., και **την επικύρωση** των :

α) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

β) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

γ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....,

δ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ....

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2016	30.000,00 €	30.000,00 €
Υπ' αριθμ. .... /.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022	30.000,00 €	30.000,00 €

φορολογικού έτους 2017		
Υπ' αριθμ. ....../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018	30.000,00 €	30.000,00 €
Υπ' αριθμ. ....../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	30.000,00 €	30.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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