



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/04/2023

Αριθμός απόφασης: 178

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στο, κατά: α) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

α) Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 75.225,18€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 σε συνδυασμό με άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β) Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 75.225,18€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 σε συνδυασμό με άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ) Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 75.225,18€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 σε συνδυασμό με άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 75.225,18€, λόγω μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 σε συνδυασμό με άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Υποδιεύθυνση Α1 Προληπτικών Ελέγχων, σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου, στα πλαίσια διενέργειας επιτόπιου ελέγχου, επιδόθηκε την σε εκπρόσωπο της εταιρίας η υπ' αριθ.πρόσκληση για διάθεση, μεταξύ άλλων, των αρχείων txt. των Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου και, για τις χρήσεις 2018, 2019, 2020 και 2021.

Αναποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε στιςμέρος των ζητηθέντων στοιχείων. Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθ.έκθεση κατάσχεσης, παρελήφθησαν από τον έλεγχο, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Υπεύθυνη δήλωση από gov.gr με ημερομηνία, του συνδιαχειριστή της ελεγχόμενης, με επισυναπτόμενη την έγγραφη ενημέρωση του με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ».
- Ένα εξωτερικό μέσο αποθήκευσης (usb) με τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt.) του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου

Στην από υπεύθυνη δήλωση του, αναφέρεται ότι: «Ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, τα στοιχεία για το φορολογικό μηχανισμό με αριθμό έχουν χαθεί γιατί, όπως αναφέρει και η βεβαίωση που σας προσκομίζω από τον τεχνικό, χάλασε ο δίσκος του υπολογιστή όπου συνδεόταν ο συγκεκριμένος φορολογικός μηχανισμός και δεν γινόταν η επαναφορά του αρχείου. Οπότε δεν μπορούμε να σας προσκομίσουμε τα στοιχεία του φορολογικού μηχανισμού για τα έτη 2016-2019.».

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε στιςτο υπ' αριθ.ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση και ο υπ' αριθ.προσωρινός προσδιορισμός προστίμου με συνημμένο το έντυπο υπολογισμού προστίμου. Τα εν λόγω υπηρεσιακά έγγραφα επιδόθηκαν στιςστην έδρα της ελεγχόμενης και παρελήφθησαν από υπάλληλο της εταιρείας ό οποίος υπέγραψε για την παραλαβή τους.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 20 ημερών χωρίς η προσφεύγουσα να υποβάλει τις απόψεις της, οι αρμόδιοι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προχώρησαν στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου (ημερομηνία θεώρησης) και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, μετά την παραλαβή της έκθεσης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ και να επιστραφεί νομιμότοκα οποιοδήποτε ποσό έχει καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομος ο καταλογισμός των επίδικων προστίμων λόγω ανωτέρας βίας. Τα αρχεία του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο λόγω αδυναμίας ανάκτησής τους που οφειλόταν σε ζημία που είχε υποστεί ο σκληρός δίσκος του εν λόγω μηχανισμού ο οποίος και αντικαταστάθηκε.
2. Παράνομος ο καταλογισμός των επίδικων προστίμων λόγω μη εφαρμογής του άρθρου 54^Ε στην υπό εξέταση περίπτωση. Οι αποδιδόμενες παραβάσεις αφορούν πραγματικά περιστατικά που ανάγονται στα φορολογικά έτη 2016 έως και 2019, ήτοι χρονικά διαστήματα προγενέστερα του χρόνου έναρξης ισχύος της διάταξης του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ. Αντισυνταγματική η επιβολή φόρου με νόμο αναδρομικής ισχύος πέραν του ενός έτους.
3. Παράνομη η επιβολή προστίμου του άρθρου 54^Ε για το φορολογικό έτος 2019 στο μέτρο που για την ίδια παράβαση έχει επιβληθεί ήδη πρόστιμο με την υπ' αριθ.πράξη

επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ με αποτέλεσμα ο διπλός αυτός καταλογισμός να έρχεται σε αντίθεση με την αρχή ne bis in idem (7^ο Πρωτόκολλο της ΕΣΔΑ, άρ.4 παρ.1).

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «[...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

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

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που

του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.».

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

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

«2.4. Φορολογική Ταμειακή Μηχανή (ΦΤΜ).

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

[...]

2.11. Φορολογική μνήμη

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

2.11.5. Διατήρηση και ανάγνωση του περιεχομένου φορολογικής μνήμης

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

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

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

[...]

3.3. Δημιουργία, αποθήκευση και διαφύλαξη Ηλεκτρονικών Αρχείων στοιχείων.

3.3.1. Δημιουργούμενα αρχεία σε Ηλεκτρονικό Υπολογιστή

[...]

3.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ- Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ' αυτό, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt, s.txt), με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. , παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκάιος εξοπλισμός κλπ), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

3.3.3.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση του αρχείου αυτού, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις κυρώσεις. [...]

[...]

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

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

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

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

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

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

5.7.4.1. Τα φυλασσόμενα αρχεία, (των αντιγράφων δελτίων και των 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, αναγκάιος 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» του ΚΦΔ, 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 φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/ 20-11-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», αναφέρεται ότι: «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.».

Επειδή, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία, ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4206/2011, 4782/1996, 3693/1992), είχε κριθεί στο παρελθόν ότι σε περίπτωση απώλειας Βιβλίων ή Στοιχείων, μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλλει ή αποδείξει ότι η απώλεια Βιβλίων ή Στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 89/2015 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. «Απαλλαγή οφειλετών από προσαυξήσεις, τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής για λόγους

ανωτέρας βίας» : «Δ. Η οριοθέτηση των περιπτώσεων ανωτέρας βίας είναι δυσχερής. Περί αυτής υποστηρίζονται δύο θεωρίες. Η αντικειμενική (απόλυτη), η οποία θεωρεί ότι κρίσιμο για την έννοιά της στοιχείο είναι ότι τα γεγονότα είναι «εξωτερικά» σε σχέση με το υποκείμενο και είναι από τη φύση τους αναπότρεπτα (πόλεμοι, σεισμοί, ναυάγιο κ.λπ.) και η υποκειμενική (σχετική) θεωρία, που περιλαμβάνει στην έννοια της ανωτέρας βίας και γεγονότα «εσωτερικά», θεωρεί δε κρίσιμο μόνο ότι τα γεγονότα αυτά είναι απρόβλεπτα (άρα ασυνήθιστα) και αναπότρεπτα και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης του ενδιαφερομένου. Η έννοια της ανωτέρας βίας στο Ενωσιακό Δίκαιο συντίθεται από ένα αντικειμενικό στοιχείο (ασύνηθες και ανεξάρτητο από τη βούληση του ενδιαφερόμενου περιστατικό) και ένα υποκειμενικό στοιχείο (επίδειξη εκ μέρους του ενδιαφερομένου κάθε δυνατής επιμέλειας, πλην των «υπέρμετρων θυσιών») (βλ. ενδ. απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-266/84 Denkavit, Συλλογή 1986, σελ. 149, απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-209/83, Ferriere, Valsabbia, Συλλογή 1984, σ. 3089) (περί αυτών βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 420/2013). Κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ.255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι. Περαιτέρω, η συνδρομή λόγου ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται συνιστά, κατά την έκταση που είναι αυτό εφικτό, λόγο άρσης του συνόλου των δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου. Τέλος, η ανωτέρα βία αποτελεί αόριστη νομική έννοια και η υπαγωγή σ' αυτή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών ελέγχεται αναιρετικά (περί των ανωτέρω βλ. ΑΠ 1506/2013, ΣΤΕ 1176/2011, 367/2001, ΓνΝΣΚ 420/2013, 226/2008 κ.α.).»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι τα δημιουργούμενα αρχεία με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων όφειλε να δείξει την δέουσα σύνεση και επιμέλεια να φυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, στην προσκομιζόμενη με την παρούσα προσφυγή «ενημέρωση» του, με ημερομηνία, αναφέρεται η μη δυνατότητα άντλησης στοιχείων από τον δίσκο χωρίς να προκύπτει η αιτία αυτής της δυσλειτουργίας ώστε να εκτιμηθεί κατά πόσο θα μπορούσε να αποφευχθεί με μέτρα κάθε δυνατής πλημμέλειας και σύνεσης εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας. Κατ' επέκταση δεν προκύπτουν οι συνθήκες ανωτέρας βίας που να επιβάλλουν την απαλλαγή της προσφεύγουσας από το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' Κ.Φ.Δ. (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων), επομένως ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν. 4174/2013, όπως αυτό

προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), ορίζεται ότι: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης 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 οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 «Τροποποιήσεις του άρθρου 11 ΚΦΔ και προσθήκη νέων άρθρων 54 Ε και 54 ΣΤ στον ΚΦΔ - Συμπλήρωση ρυθμίσεων για αναστολή χρήσης ΑΦΜ ή απενεργοποίησή του, καθώς και για πρόστιμα και παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α'

148/31-07-2020), ορίζεται ότι: «3. α) Οι διατάξεις της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31.12.2020 και μετά.
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,
γ) Οι διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.».

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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις των ετών 2016 - 2019 εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 90 του Ν.4864/2021 και ισχύει από 02/12/2021, σύμφωνα με το άρθρο 97 του ίδιου νόμου και καταλαμβάνει υποθέσεις για τις οποίες μέχρι 29/11/2021 δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 90 του ίδιου νόμου.

Επειδή, επιπλέον, η διαπίστωση των περιγραφόμενων στις προσβαλλόμενες πράξεις παραβάσεων έγινε μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020, ήτοι μετά την 31/7/2020, συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σύνομες με τα οριζόμενα στο σχετικό άρθρο, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ειδικά για το έτος 2019 παρανόμως επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ στο μέτρο που για την ίδια παράβαση της έχει ήδη επιβληθεί πρόστιμο με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, με αποτέλεσμα ο διπλός αυτός καταλογισμός να αντιβαίνει την αρχή *ne bis in idem* που κατοχυρώνεται με το άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και το Ενωσιακό Δίκαιο.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής, με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.000,00€ λόγω μη ανταπόκρισης για δεύτερη φορά εντός πενταετίας σε έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων ηλεκτρονικών αρχείων της επιχείρησης και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία txt. του υπό χρήση ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης των ελεγκτών της ως άνω Υπηρεσίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, την, κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, πραγματοποιήθηκε μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας κατά τη διάρκεια του οποίου ζητήθηκε από τον υπεύθυνο της επιχείρησης να υποδείξει τον εν χρήσει ΦΗΜ και το αποθηκευτικό μέσο που αποθηκεύονται τα παραγόμενα αρχεία τύπου txt. ώστε να ληφθούν αντίγραφα από το συνεργείο ελέγχου. Από τον υπεύθυνο της επιχείρησης υπεδείχθη ο ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και ο ηλεκτρονικός υπολογιστής στον οποίο αποθηκεύονται τα αρχεία. Λόγω υπερβολικού εκτιμώμενου χρόνου που απαιτείτο για την επιτόπου αντιγραφή των εν λόγω αρχείων, συντάχθηκε η υπ' αριθ. πρόσκληση του άρθρου 19 προκειμένου να προσκομισθούν σε αποθηκευτικό μέσο όλα τα αρχεία txt. από την έναρξη χρήσης του μηχανισμού έως την ημερομηνία του ελέγχου (.....).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση και δεν προσκόμισε τα ανωτέρω ζητηθέντα λογιστικά αρχεία, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου και της επιβλήθηκε διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 500,00€.

Επειδή, εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου και συντάχθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. νέα πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, σε αποθηκευτικό μέσο, όλα τα αρχεία txt. του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, από την έναρξη χρήσης του μηχανισμού έως την ημερομηνία του ελέγχου, ήτοι

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω 2^η πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων, εκδόθηκε η υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, αφού λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του ΚΦΔ περί υποτροπής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], β) [...], γ) [...], δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], β) [...], γ) [...] και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. [...]. 3. Σε

περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019, παρανόμως εκδόθηκε η υπ' αριθ. καθώς για την ίδια παράβαση της είχε ήδη επιβληθεί πρόστιμο με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, επομένως η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι προδήλως καταχρηστική και αντίκειται στις αρχή της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Επιπλέον, η υπ' αριθ. είναι παράνομη αφού η φερόμενη παράβαση έχει διαπιστωθεί στις επομένως δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής το άρθρο 54^Ε του ΚΦΔ.

Επειδή, όπως προκύπτει από οικεία έκθεση ελέγχου, με ημερομηνία θεώρησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων. Αντιθέτως, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε του ΚΦΔΑ εκδόθηκε για διαφορετική παράβαση και συγκεκριμένα για την παράβαση της μη διαφύλαξης των ηλεκτρονικών αρχείων που δημιουργήθηκαν από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, κατόπιν επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στις, ημερομηνία κατά την οποία είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54^Ε παρ. 1 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 90 του ν. 4864/2021 και ισχύει για υποθέσεις για τις οποίες έως δεν είχαν εκδοθεί οριστικές πράξεις.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, γ) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, δ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54^Ε παρ.1^α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Πρόστιμο άρθρου 54Ε § 1β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)

- Ποσό καταλογισμού: 75.225,18 €

Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54Ε § 1β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)

- Ποσό καταλογισμού: 75.225,18 €

Φορολογικό Έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54Ε § 1β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)

- Ποσό καταλογισμού: 75.225,18 €

Φορολογικό Έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54Ε § 1β του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)

- Ποσό καταλογισμού: 75.225,18 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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