



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-03-2023

Αριθμός απόφασης: 491

**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@aade.gr  
**Url** : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- 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 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. Την από ..... και με αριθμό πρωτ. .... **ενδικοφανή προσφυγή του .....**, με ΑΦΜ: ....., κατοίκου ....., ΤΚ ....., κατά των :

α) υπ' αριθμ...../.....2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

β) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54E Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ,  
γ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54E Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ,  
δ) υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2020 και 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ,  
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

**7.** Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... συμπληρωματικό υπόμνημα.

**8.** 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 του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 11.297,93 ευρώ, διότι δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τον φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου ....., τη φορολογική μνήμη, καθώς και το σύνολο των ηλεκτρονικών αρχείων του ΦΗΜ, με αποτέλεσμα την ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.7γ' του Ν.4308/2014 και του άρθρου 14 παρ.1,2 του Ν.4174/2013. Η παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> §1 περ.β' του Ν 4174/2013, ήτοι πρόστιμο που αντιστοιχεί στο 15 % επί των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων φορολογικών ετών 2018,2019 και 2020.
- Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 11.297,93 ευρώ, διότι δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τον φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου ....., τη φορολογική μνήμη, καθώς και το σύνολο των ηλεκτρονικών αρχείων του ΦΗΜ, με αποτέλεσμα την ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.7γ' του Ν.4308/2014 και του άρθρου 14 παρ.1,2 του Ν.4174/2013. Η παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> §1 περ.β' του Ν 4174/2013, ήτοι πρόστιμο που αντιστοιχεί στο 15 % επί των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προκύπτουν

από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων φορολογικών ετών 2018,2019 και 2020.

- Με την υπ'αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 11.297,93 ευρώ, διότι δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση τον φορολογικό μηχανισμό (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου ....., τη φορολογική μνήμη, καθώς και το σύνολο των ηλεκτρονικών αρχείων του ΦΗΜ, με αποτέλεσμα την ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.7γ'του Ν.4308/2014 και του άρθρου 14 παρ.1,2 του Ν.4174/2013. Η παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> §1 περ.β'του Ν 4174/2013, ήτοι πρόστιμο που αντιστοιχεί στο 15 % επί των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων φορολογικών ετών 2018,2019 και 2020.
- Με την υπ'αριθμ...../.....-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2020 και 2021, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.612,32 ευρώ, διότι υπέπεσε στις παραβάσεις της μη έκδοσης και την ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης και συγκεκριμένα α) το φορολογικό έτος 2020 δεν εξέδωσε 275 αποδείξεις λιανικής πώλησης και εξέδωσε ανακριβώς 1.438 αποδείξεις λιανικής πώλησης και β) το φορολογικό έτος 2021 δεν εξέδωσε 143 αποδείξεις λιανικής πώλησης και εξέδωσε ανακριβώς 269 αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά παράβαση των άρθρων 1,3,12 και 13 περ.α'του Ν.4308/2014. Οι παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58 Α παρ.1 του Ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 50 % της απόκρυψης του ΦΠΑ.

Για την κοινοποίηση των ανωτέρω πράξεων εστάλη στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ. ....../.....-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... με συστημένη επιστολή με αριθμό RE....., ωστόσο η επιστολή δεν παραδόθηκε σε αυτόν και επέστρεψε στις 04-08-2022 στη Δ.Ο.Υ. .... Κατόπιν, ο προσφεύγων παρέλαβε την επιστολή στις 13-10-2022, ύστερα από την με αριθμό πρωτ. ....../13-10-2022 αίτησή του προς την Δ.Ο.Υ. ....

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 29-04-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ..... εντολής ελέγχου-έρευνας του προϊσταμένου της.

Αρχικά, την 04-07-2021 διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος, μετά το πέρας του οποίου επιδόθηκε η υπ'αριθμ. ..../04-07-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράγονται από τον ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ..... για τα φορολογικά έτη 2017,2020 και 2021. Τα προσκομισθέντα κατασχέθηκαν με την με αριθμό ..../12-07-2021 έκθεση κατάσχεσης και εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .... εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας το συνεργείο ελέγχου επέδωσε στον προσφεύγοντα την υπ'αριθμ. ..../22-07-

2021 δεύτερη πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράγονται από τον ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου .....για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2021. Τα επιπλέον προσκομισθέντα κατασχέθηκαν με την με αριθμό ..../30-07-2021 έκθεση κατάσχεσης και εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .... εντολή ελέγχου-έρευνας με σχετικές τις δύο εκθέσεις κατάσχεσης. Από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων που παράγονται από τον ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ....., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων προσκόμισε τα ηλεκτρονικά αρχεία που παράγονται από τον ΦΗΜ για το χρονικό διάστημα από 21-05-2020 έως 22-07-2021, ενώ για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 20-05-2020 κατέθεσε την με αρ. πρωτ. ..../12-07-2021 υπεύθυνη δήλωσή του, όπου δήλωσε «...δεν μπόρεσα να προσκομίσω τα αρχεία που παράγονται από τον ΦΗΜ με Αρ. Μητρώου ..... λόγω βλάβης.» Ως εκ τούτου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 τον φορολογικό μηχανισμό, τη φορολογική μνήμη και τα αρχεία που δημιουργεί ο ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ..... για τα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54Ε του Ν.4174/2013. Κατόπιν, ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία των αρχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από 21-05-2020 έως 22-07-2021 και συγκεκριμένα σε διασταύρωση των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης. Επιπλέον, ύστερα από αλληλογραφία με την τράπεζα Πειραιώς, προχώρησε σε διασταύρωση των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσω του τερματικού pos με τα αρχεία του ΦΗΜ για το ίδιο χρονικό διάστημα. Με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις παραβάσεις α) της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε 275 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2020 και σε 143 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2021 και β) της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε 1.438 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2020 και σε 269 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2021, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 58<sup>Α</sup> του Ν 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό ..../30-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό ..../30-03-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας τον να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης. Ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αρ. πρ..... αντιρρήσεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1.τα επιβληθέντα πρόστιμα είναι υπερβολικά, σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας που επιτάσσει ότι πρέπει να υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ του νόμιμου σκοπού που επιδιώκει ένας περιορισμός του δικαιώματος και του συγκεκριμένου περιορισμού. Επιπλέον, οι διοικητικές πράξεις πρέπει να πληρούν τα τρία κριτήρια της αρχής της αναλογικότητας, που είναι η καταλληλότητα και η αναγκαιότητα του περιορισμού και η συνάφεια του μέσου προς τον σκοπό.

2.η νομική βάση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι εσφαλμένη, καθώς οι παραβάσεις διαπιστώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 54 ΣΤ του Ν.4174/2013, ήτοι πριν από την 31.07.2020 και επομένως, εφαρμοστέα είναι η προϊσχύουσα διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 περ.ι' του Ν.4174/2013, για την οποία προβλεπόταν πρόστιμο ίσο με 5.000 ευρώ σύμφωνα με την διάταξη της περ. ζ' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου.

3.η μη διαφύλαξη μέρους των ηλεκτρονικών αρχείων του ΦΗΜ οφείλεται σε βλάβη του σκληρού δίσκου όπου αποθηκεύονταν, λόγω πλημμύρας, κρίσιμων καιρικών συνθηκών και διακοπής ρεύματος και όχι σε υπαιτιότητα του προσφεύγοντος. Η πλημμύρα και οι κατολισθήσεις που έπληξαν τον Δήμο .....από 07/11/2019 έως και 13/11/2019 είχαν ως αποτέλεσμα την καταστροφή που δεν θα μπορούσε να αποτραπεί με την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας από μέρους του προσφεύγοντος, καθώς την εν λόγω χρονική περίοδο το κατάστημα της επιχείρησης ήταν κλειστό από το τέλος του Σεπτεμβρίου του έτους 2019. Για την απόδειξη των ισχυρισμών του σχετικά με την ζημία που υπέστη το κατάστημά του, ο προσφεύγων προσκομίζει τις υπ' αριθμ. ....../15-04-2022 και ....../15-04-2022 έντορες καταθέσεις ενώπιον του Συμβολαιογράφου ..... και το υπ' αριθμ. ....../18-11-2019 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πολιτικής Προστασίας, με το οποίο κηρύχθηκε σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης ο Δήμος ..... Επιπλέον, δεν προκύπτει σαφής προθεσμία για την υποχρέωση της δήλωσης απώλειας στην αρμόδια φορολογική αρχή.

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**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 του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.4174/2013 : «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. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση 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 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 Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 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 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 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**, ο προσφεύγων κλήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... με τις υπ' αριθμ. ..../04-07-2021 και ..../22-07-2021 προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία που παράγονται από τον ΦΗΜ ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου ....., αλλά δεν προσκόμισε μέρος αυτών και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τα αρχεία για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 20-05-2020.

**Επειδή**, η παράβαση της μη προσκόμισης διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μετά την θέση σε ισχύ του Ν. 4714/2020, ήτοι μετά τις 31-07-2020, συνεπώς εφαρμόζεται η β' περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν.4174/2013, η οποία παραπέμπει για τον υπολογισμό του προστίμου στην περίπτωση της ίδιας παραγράφου. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια διάταξη, καταλογίζεται σε κάθε έτος που ανάγεται ο έλεγχος, ήτοι σε κάθε φορολογικό έτος για το οποίο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα αρχεία και

συγκεκριμένα στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, για τα οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**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**, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η φορολογική αρχή νόμιμα εξέδωσε τις υπ' αριθμ. ...., ..... και ...../-2022 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν.4174/2013.

**Επειδή**, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν για την επιβολή προστίμων του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του Ν.4174/2013 για την παράβαση της μη προσκόμισης, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ο οποίος αναφέρεται στην εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 54 ΣΤ Ν.4174/2013, καθώς η επικαλούμενη διάταξη αφορά τις περιπτώσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** 1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 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 γεγονόςτος 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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).»

**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, αναγκαίως 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 Ν.4174/2013 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., ταξιδιότρον 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.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 Ν.4174/2013 : «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,** 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.

**Επειδή,** ο κάτοχος του Φ.Η.Μ. δεν απαλλάσσεται από την ως άνω ευθύνη του με μόνη την επίκληση λόγων ανωτέρας βίας, όπως η πλημμύρα που επικαλείται ο προσφεύγων, 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, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι οι έκτακτες καιρικές συνθήκες στο Δήμο ..... προκάλεσαν συγκεκριμένα την βλάβη του σκληρού δίσκου όπου αποθηκεύονταν τα ηλεκτρονικά αρχεία του Φ.Η.Μ., όπως επικαλείται. Ειδικότερα, οι ισχυρισμοί του περί βλάβης δεν αποδεικνύονται από έγγραφο δημόσιας ή οποιασδήποτε άλλης αρμόδιας αρχής αλλά και στις υπ' αριθμ. .... /15-04-2022 και ..... /15-04-2022 ένορκες βεβαιώσεις που προσκομίζει, οι μάρτυρες βεβαιώνουν την ζημία που υπέστη ο προσφεύγων γενικά «στο εσωτερικό του καταστήματος και επί των παγίων στοιχείων και βιβλίων και στοιχείων» χωρίς να αναφέρεται ειδικά η βλάβη του σκληρού δίσκου.

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .... /18-11-2019 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πολιτικής Προστασίας που προσκόμισε ο προσφεύγων, οι έκτακτες καιρικές συνθήκες εκδηλώθηκαν στο Δήμο ..... από τις 07-11-2019 έως τις 13-11-2019, αλλά ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή ούτε τα αρχεία που εκδόθηκαν από τον φορολογικό μηχανισμό μετά τις 13-11-2019, οπότε εξέλειψε το γεγονός ανωτέρας βίας που προκάλεσε τη βλάβη, και συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τα αρχεία μέχρι τις 20-05-2020. Αντίθετα, προσκόμισε αρχεία που εκδόθηκαν από τις 21-05-2020 έως 22-07-2021 από τον ίδιο μηχανισμό με αριθμό μητρώου ....., χωρίς να επικαλείται και να αποδεικνύει την ανάγκη επισκευής αυτού σε συγκεκριμένη ημερομηνία.

**Επειδή**, εξάλλου, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διαφύλαξη των αρχείων του φορολογικού μηχανισμού, λαμβάνοντας οποιουδήποτε είδους προληπτικό μέτρο για την αποτροπή της βλάβης, όπως ενδεικτικά η φύλαξη των αρχείων σε άλλο αποθηκευτικό μέσο. Ειδικότερα, το γεγονός ότι το κατάστημα της επιχείρησης ήταν κλειστό από το τέλος του Σεπτεμβρίου του έτους 2019 δεν απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από την εν λόγω απορρέουσα εκ του νόμου υποχρέωση.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

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

α) υπ' αριθμ. .... / ..... 2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017,

β) υπ' αριθμ. .... / ..... -2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018,

γ) υπ' αριθμ. .... / ..... -2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019,

δ) υπ' αριθμ. .... / ..... -2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2020 και 2021.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:**

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	---------------	----------------

Υπ' αριθμ. .... / .....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017	11.297,93€	11.297,93€
Υπ' αριθμ. .... / .....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018	11.297,93€	11.297,93€
Υπ' αριθμ. .... / .....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019	11.297,93€	11.297,93€
Υπ' αριθμ. .... / .....-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικών ετών 2020 και 2021	1.612,32€	1.612,32€

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