



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/01/2023

Αριθμ. Αποφ.: 221

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη  
Ταχ.Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-333246  
E-Mail : ded.thess@ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία **28-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** ....., που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού ..... .., ΤΚ 54351 και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των με αριθμ. .... /16-06-2022, ..... /16-06-2022 και ..... /16-06-2022 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, φορολογικών περιόδων 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **28-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /16-06-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 17.983,40€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> της παρ.1 περ.α,β, 2 του ν. 4174/2013, λόγω μη προσκόμισης των αρχείων του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) με αριθ. Μητρώου ....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ. 1,2, 23 παρ. 1,2 και 24 παρ. 1,2 του ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ. .... /16-06-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 17.983,40€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> της παρ.1 περ.α,β, 2 του ν. 4174/2013, λόγω μη προσκόμισης των αρχείων του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) με αριθ. Μητρώου ....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ. 1,2, 23 παρ. 1,2 και 24 παρ. 1,2 του ν. 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ. .... /16-06-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 17.983,40€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε της παρ.1 περ.α,β, 2 του ν. 4174/2013, λόγω μη προσκόμισης των αρχείων του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) με αριθ. Μητρώου ....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14 παρ. 1,2, 23 παρ. 1,2 και 24 παρ. 1,2 του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 14/02/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, (Τμήμα Α1 προληπτικών ελέγχων – Α΄ Υποδιεύθυνση), η οποία συντάχθηκε στα πλαίσια ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), δυνάμει της ..... /2021 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από την ως άνω έκθεση προκύπτει, ότι συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επέδωσε, στις 16/07/2021, στην προσφεύγουσα την με .../16-7-2021 πρόσκληση, προκειμένου αυτή, εντός πέντε (5) ημερών, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα / ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) και τα ηλεκτρονικά αρχεία txt του Φ.Η.Μ. με αριθ. Μητρώου ....., από ενάρξεως (25/09/2019) έως την ημερομηνία του ελέγχου (16/07/2021). Ωστόσο, αν και παρήλθε η ως άνω προθεσμία, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην .../16-07-2021 πρόσκληση και δεν προσκόμισε τα αρχεία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ....., με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στη συνέχεια εκδόθηκαν το με αριθ. .... /4-10-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η με αριθ. .... /4-10-2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 15/10/2021, βάσει σχετικού εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως το με αριθ. Πρωτ. .... /9-11-2021 υπόμνημά της, με το οποίο επικαλέστηκε αδυναμία παράδοσης των ζητηθέντων με την πρόσκληση αρχείων (λόγο ανωτέρας βίας), διότι, την 21/07/2021, εκλάπη ο ΦΗΜ με αρ. μητρώου ....., κατόπιν διαρρήξεως του καταστήματος, όπως αυτό αποδεικνύεται από το ακριβές απόσπασμα του από 21/07/2021 ημερήσιου δελτίου οχήματος Κ-24 του τμήματος ασφαλείας Τούμπας – Τριανδρίας και το αποσπασματικό αντίγραφο σχετικού βίντεο από κλειστό κύκλωμα βιντεοσκόπησης και καταγραφής εικόνας που διατηρείται στην επιχείρηση. Οι ως άνω έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με το αιτιολογικό ότι αφενός, δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια στη λήψη μέτρων προστασίας για τη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων και αφετέρου, διότι, η επιχείρηση είχε εύλογο χρονικό διάστημα από τις 16/07/2021 έως 21/07/2021, για τη συλλογή των ζητηθέντων αρχείων και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις προστίμων, οι οποίες επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την

01/08/2022, ως αγνώστου διαμονής, καθόσον, στη δηλωθείσα, στο πληροφοριακό σύστημα μητρώου του taxis, έδρα, επί της οδού ..... .., δεν ανερεύθη η επιχείρηση. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις δηλώσεις της προσφεύγουσας, όπως αυτές αναπτύσσονται στο δικόγραφο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αυτή δε λειτουργεί στη διεύθυνση ..... .., αλλά στη διεύθυνση Μ. Ασίας ... Ωστόσο, επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου, δεν τίθεται ζήτημα εκπρόθεσμης άσκησης αυτής.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... /28-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες, λόγω παράβασης κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και ειδικότερα διότι η μη προσκόμιση των αρχείων του επίμαχου ΦΗΜ, οφείλονταν σε λόγους ανωτέρας βίας.
2. Μη νόμιμες και ακυρωτέες η πρώτη και η δεύτερη των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων, (με αριθ. .... /16-6-2022 και ..... /16-06-2022), λόγω παράβασης κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα των άρθρων 54 και 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α' του ν 4714/2020.
3. Επικουρικώς και κατά το μέρος που ήθελε κριθεί ότι συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής της κύρωσης του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες λόγω παράβασης κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα της εν λόγω διάταξης του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας και με την αρχή της επιείκειας. Ειδικότερα ως βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 54<sup>Ε</sup> παρ. 1 του ν. 4174/2013, συνιστά ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών πριν από το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγεται η διαπιστωθείσα παράβαση και όχι πριν από τον έλεγχο. Επιπλέον λόγω παράλειψης ρητής αναφοράς στο άρθρο 54<sup>Ε</sup> παρ. 1 του ν. 4174/2013, σε ακαθάριστα έσοδα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ως βάση υπολογισμού του σχετικού προστίμου πρέπει να ληφθεί ο μέσος όρος των δηλωθέντων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών καθαρών εσόδων και όχι των ακαθαρίστων εσόδων, αφού σε διαφορετική περίπτωση ενδέχεται η επιβολή υπέρογκων προστίμων ακόμα και για φορολογικά έτη που δικαιολογημένα υπήρξαν ζημιογόνα, όπως στην προκειμένη περίπτωση της εταιρείας, η οποία τα έτη 2020 και 2021 λειτουργούσε υπό τις αντίξοες

συνθήκες που είχαν διαμορφωθεί ένεκα των έκτακτων μέτρων προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο διασποράς του COVID-19, με συνέπεια και παρά τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα, ζημία σε αμφότερες τις χρήσεις αυτές. Ενόψει των ανωτέρω, είναι εσφαλμένος ο γενόμενος με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμός των επιβληθέντων προστίμων και ως εκ τούτου, για την πρώτη με αριθ. .... /16-06-2022 προσβαλλόμενη πράξη, ως βάση υπολογισμού θα πρέπει να ληφθεί το καθαρό ποσό των κερδών της χρήσης 2019, ποσού 8.108,22 € και το πρόστιμο για τη χρήση 2019 θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 1.216,23€ (8.108,22x15%), για τη δεύτερη με αριθ. .... /16-06-2022 πράξη ως βάση υπολογισμού ο μέσος όρος των καθαρών κερδών του έτους 2019, ήτοι, το ποσό των 8.108,22€ και το πρόστιμο στο ύψος των 1.216,23€ και για την με .... /16-06-2022 πράξη , ως βάση υπολογισμού ο μέσος όρος των καθαρών εσόδων των ετών 2020 και 2019, και ένεκα του αρνητικού αποτελέσματος στη χρήση 2020, μπορεί να ληφθεί υπόψη μόνο το αποτέλεσμα της χρήσης 2019, ήτοι, το ποσό των 8.108,22€ και το πρόστιμο στο ύψος των 1.216,23€. Ακόμα και αν ήθελε να θεωρηθεί ως βάση υπολογισμού το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, ως βάση υπολογισμού για τη χρήση 2019, πρέπει να ληφθεί το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων της εν λόγω χρήσης, δηλαδή το ποσό των 90.443,32€ με συνέπεια το πρόστιμο να ανέρχεται στο ύψος των 13.566,50€ και για τη χρήση 2020, ως βάση υπολογισμού το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, ως βάση υπολογισμού για τη χρήση 2020, πρέπει να ληφθεί το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων μόνο της χρήσης 2019, δηλαδή το ποσό των 90.443,32€ με συνέπεια το πρόστιμο να ανέρχεται στο ύψος των 13.566,50€.

#### **Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :**

**Επειδή**, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: ...»

**Επειδή**, στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4174/2013 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 την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπέρβαση ή υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β)...., ή γ) ...»

**Επειδή**, στις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής .....

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:.... β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α` της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής, 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 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. 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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου...

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. ....

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ....

#### Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

1 Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου, β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2 Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3 Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

#### Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

.... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών. ...

#### Άρθρο 40 Μεταβατικές διατάξεις

1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών

ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των ενοτήτων 4.3.2.4. και 4.3.3.1. της ΠΟΛ.1221/2012:

«4.3.2.4. Κατά την έκδοση του Z δημιουργείται το αρχείο s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt της ημέρας καθώς και τα δεδομένα του αντίστοιχου d.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Α. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (" " underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "s", καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ- 928).

4.3.3. Για την υποχρέωση και το σκοπό διαφύλαξης των αποθηκευμένων Ηλεκτρονικών Αρχείων.

4.3.3.1. 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 φορολογικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (6 χρόνια), 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.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.



4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. ...».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α'148/31-07-2020) Μετά το άρθρο 54Δ του ν. 4174/2013 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ, ως εξής: «Άρθρο 54<sup>Ε</sup> - Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ

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.

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. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

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

β) Το πρόστιμο της περ. α) επιβάλλεται και στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ.

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται εντός δύο (2) μηνών από τη διαπίστωση της παράβασης.»

Επειδή, περαιτέρω με την παρ. 3 του άρθρου 101 του ν. 4714/2013, ορίζεται ότι :

«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**, με τις διατάξεις της Ε. 2180/17-09-2021 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 54 ΣΤ, παρ.1 περ. α' του ΚΦΔ, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«1. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), κατά οποιονδήποτε τρόπο, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε Κ.Φ.Δ. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά τα έσοδα προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω.

[...]

.....

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι το έτος 2021 διενεργείται έλεγχος σε οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Η οντότητα διαθέτει στην κατοχή της πέντε (5) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και ο κάτοχος αυτών επενέβη στη λειτουργία των δύο (2) εξ αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2016

και 2017. Τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη ανέρχονται στο ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000 €) ευρώ. Συνεπώς, ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων της σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000 €) ευρώ ανά έτος. Καθόσον η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.8.2020, επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξης τους. Δηλαδή, το ύψος του προστίμου ανέρχεται στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2016 και αντίστοιχα στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2017 (1.000.000€ 15%).»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 14.02.2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτει ότι συνεργείο ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, μετέβη, την 16/07/2021, ημέρα Παρασκευή και ώρα 00.30 π.μ, στην έδρα της εταιρείας και επέδωσαν την υπ' αριθ...../16-07-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου να τεθούν, εντός πέντε (5) ημερών, στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία του με αριθ. Μητρώου ..... Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (ΦΗΜ) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση, θέτοντας ζήτημα ανωτέρας βίας, λόγω αποδεδειγμένης αδυναμίας προσκόμισης των αρχείων του με αριθ. Μητρώου ..... Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (ΦΗΜ) με συνέπεια να καθίστανται αδύνατες οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, η Φορολογική Αρχή προέβη, δια των προσβαλλόμενων με αριθ. ...., ..... και ..... /16-06-2022 Πράξεων, στην επιβολή προστίμων σε βάρος της προσφεύγουσας, τα οποία υπολογίστηκαν ως ποσοστό 15% του μέσου όρου των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των δύο τελευταίων φορολογικών ετών (2019 και 2020), μη συμπεριλαμβανομένου του έτους 2021 για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα τα εν λόγω πρόστιμα υπολογίζονται ως κάτωθι :

Φορολογική περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	Μέσος όρος	Πρόστιμο άρθρου 54 <sup>Ε</sup> του ΚΦΔ
25/09/2019-31/12/2019	149.335,40	119.889,36	17.983,40
01/01/2020-31/12/2020	90.443,32		17.983,40

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ανωτέρας βίας, αναφέρονται τα εξής :

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (21.7.2021): «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από [...] 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 [...] 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. 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών [...]. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 13 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από [...] 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 [...] πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για [...] πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (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. [...]. 14. [...].»

**Επειδή**, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια λογιστικών αρχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ο υπόχρεος πρέπει να επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/21.04.2003, 1042878/274/15.5.2017, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

**Επειδή** εν προκειμένω το επικαλούμενο γεγονός της κλοπής δεν μπορεί θεωρηθεί ότι συγκροτεί την έννοια της ανωτέρας βίας, καθόσον η προσφεύγουσα δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια στη διαφύλαξη των αρχείων της (λογιστικών αρχείων και φορολογικού μηχανισμού), καθώς δεν είχε λάβει τα απαιτούμενα μέτρα και τις δικλίδες ασφαλείας, ως οφείλει να κάνει κάθε επιχείρηση με την εφαρμογή προσήκουσας πολιτικής ασφαλείας και την τακτική περιοδική αποθήκευση των δεδομένων των ηλεκτρονικών συστημάτων σε εξωτερικό μέσο αποθήκευσης (backup), ώστε να είναι δυνατή η ανάκτησή τους, σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών. Επιπλέον, η αδυναμία προσκόμισης των αρχείων του δε συνέτρεχε καθόλη τη διάρκεια της προθεσμίας προσκόμισης των ζητηθέντων (17-07-2021 -21-07-2021), παρά μόνο την τελευταία ημέρα προσκόμισης αυτών. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη προσκόμισης των αρχείων που παράγει ο με αριθ. Μητρώου ..... Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός, συνεπεία ανωτέρας βίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης των διατάξεων των άρθρων 54 και 54<sup>Ε</sup> του ΚΦΔ αλλά και του άρθρου 101 παρ. 3 του ν. 4714/2020 και ειδικότερα του ισχυρισμού ότι, εφαρμοστέα είναι η διάταξη της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. για την οποία, δυνάμει της διάταξης της περ. γ της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, προβλεπόταν πρόστιμο ίσο με 250,00 €, καθώς η νέα κύρωση που προβλέφθηκε με το άρθρο 54<sup>Ε</sup> του Ν. 4174/2013, επιβάλλεται μόνο για φορολογικά έτη που λήγουν από τις 31/12/2020, δηλαδή για τα φορολογικά έτη 2021 και επόμενα.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 14.02.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τα άρθρα 23-28, 34, 54<sup>Ε</sup> και 62 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε ύστερα από την υπ' αριθ...../16-07-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. τα αρχεία του με αριθ. Μητρώου

..... ΦΗΜ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021. Επειδή, οι διατάξεις της περ.β΄ της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, εφαρμόζονται σε περιπτώσεις μη προσκόμισης των αρχείων που δημιουργούνται από τους ΦΗΜ και κατ'εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020, οι παραβάσεις αυτές ανάγονται στο χρόνο διαπίστωσης τους. Εν προκειμένω, η διαπίστωση της μη προσκόμισης των αρχείων που δημιουργήθηκαν από τον με αριθ. Μητρώου ..... ΦΗΜ, τοποθετείται χρονικά μετά την 01.08.2020 και δη στις 14.02.2022, ημερομηνία θεώρησης της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ως εκ τούτου ορθά η Φορολογική Αρχή προέβη, στην έκδοση των προσβαλλόμενων με αριθ. ...., ..... και ..... /16-06-2022 Πράξεων επιβολής προστίμων, σε βάρος της προσφεύγουσας και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω, προβάλλεται ότι ως βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 54 Ε παρ. 1 του ν. 4174/2013, συνιστά ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων των τριών τελευταίων ετών, πριν από το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγεται η διαπιστωθείσα παράβαση και όχι στα φορολογικά έτη που προηγούνται του χρόνου διενέργειας του ελέγχου, καθώς και ότι, ως βάση υπολογισμού του προστίμου αποτελούν τα καθαρά κέρδη της εταιρείας και όχι τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, διότι αφενός, στην με αριθ. Ε. 2180/17-09-2021 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., γίνεται ρητή αναφορά στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και όχι στα καθαρά κέρδη και αφετέρου, διότι από το άρθρο 54<sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013, δεν προκύπτει ότι λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού του προστίμου, ο μέσος όρος των εσόδων των προηγούμενων από το ελεγχόμενο έτος, ετών, καθότι, το εν λόγω άρθρο, περιλαμβάνει διατάξεις που αναφέρουν ότι, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των εσόδων, δεν περιλαμβάνονται έσοδα έτους, για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, γεγονός που παραπέμπει σε πρόσφατα έτη σε σχέση με το χρόνο διενέργειας του ελέγχου.

Ως προς τους επιμέρους ισχυρισμούς της παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της επιείκειας :

**Επειδή** σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία, πέραν του Συντάγματος, απορρέει από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, και συγκαταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου, 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 επιδιωκόμενο από τον νόμο σκοπό. Ένα προβλεπόμενο, δε, από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, μέτρο, τότε μόνον αντίκειται στην ως άνω αρχή, όταν από το είδος 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 (πρβλ. Ολ.ΣτΕ 564/2006, 990/2004, 4051/1990, απόφαση ΔΕυρΚ της 16-12-1992, C 210/1991 Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας ).

**Επειδή** σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας που διέπει τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, αυτή δεσμεύεται από τους κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν την οργάνωση και τη λειτουργία της, δηλαδή μπορεί να προβεί μόνο στις ενέργειες που προβλέπουν οι ως άνω κανόνες και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αυτοί τάσσουν. Η μορφή και η ένταση της δέσμευσης αυτής συναρτάται προς το περιεχόμενο του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου, ειδικότερα δε προς την πληρότητα και τη διεξοδικότητα των στοιχείων του πραγματικού του και την αυστηρότητα της διατύπωσης των εννόμων συνεπειών που προβλέπει. Τούτο σημαίνει ότι το διοικητικό όργανο, εφόσον διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου πραγματικές ή νομικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του, είναι υποχρεωμένο να εκδώσει διοικητική πράξη που περιέχει ρύθμιση, την οποία προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

**Επειδή** , στην προκειμένη περίπτωση, το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου, ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> του νόμου 4174/2013, ενώ η φορολογική διοίκηση προέβη στην επιβολή του, κατόπιν διαπίστωσης της μη προσκόμισης των αρχείων που δημιουργήθηκαν από τον με αριθ. Μητρώου ..... ΦΗΜ.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικών συνθηκών τους, ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής, δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, η Διοίκηση έδρασε νομίμως και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

**Επειδή** οι προβαλλόμενοι λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **28.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» ..... με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Αρ. πράξης	Φορολογικό έτος	Πρόστιμο άρθρου 54 <sup>Ε</sup> του ν. 4174/2013
..... /16-06-2022	2019	17.983,40
..... /16-06-2022	2020	17.983,40
..... /16-06-2022	2021	17.983,40

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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