



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 829

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 με ημερομηνία κατάθεσης **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στον, Κτίριο, κατά της **1)** με αριθ. /06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. **1 β'** του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, **2)** με αριθ. /06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. **1 β'** του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, **3)** με αριθ. /06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. **1 β'** του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, **4)** με αριθ. /06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. **1 β'** του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 και **5)** με αριθ. /06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του

άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από την διαχειρίστρια με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2018 - 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **50.686,78€** για κάθε έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, λόγω μη προσκόμισης (μη διαφύλαξης) των αρχείων και των φορολογικών μηνιών των με αριθμό μητρώου φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη **2018 - 2022**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 των Ε.Λ.Π., του άρθρου 13 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ και της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε του ίδιου νόμου όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 90 παρ. 1 του Ν. 4864/21.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης **04-09-2023** έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. /2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου (προληπτικού) του Προϊσταμένου της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, οι ελεγκτές μετέβησαν στις **04/06/2022**, ημέρα **Σάββατο**, στην έδρα της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «.....», για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ.

Ο έλεγχος με την με αριθ. /2022 πρόσκληση του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ., ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της, το καταστατικό της, τις δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος καθώς και τα αρχεία των ταμειακών μηχανών με αριθ. μητρώου για τα φορολογικά έτη **2018 έως 2022**. Εκδόθηκε η με αριθ. /09-03-2023 εντολή ελέγχου για την διενέργειά του βάσει των προσκομισθέντων της με αριθμ. /2022 πρόσκλησης.

Η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα αρχεία που παρήγαγαν οι ανωτέρω ΦΗΜ** αλλά προσκόμισε την από **17-01-2023** βεβαίωση της εταιρείας η οποία ανέφερε μεταξύ άλλων ότι μετά την προσκόμιση του **ssd** δίσκου **δεν κατέστη δυνατή η ανάκτηση των δεδομένων**. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο φορολογούμενος **δεν έδειξε την δέουσα επιμέλεια και σύνεση ώστε να διαφυλάξει τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt** και τις φορολογικές μνήμες των ανωτέρω ΦΗΜ με αποτέλεσμα την **ματαιώση όλων των δυνατών ελεγκτικών επαληθεύσεων προσδιορισμού των εσόδων της επιχείρησης από τα πρωτογενή**

φορολογικά στοιχεία και ο έλεγχος του συνόλου της δραστηριότητας της να καθίσταται αδύνατος.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθ. /09-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση, και ο με αριθ. /09-03-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, επί των οποίων η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων για τα φορολογικά έτη 2018-2020 καθώς τότε ήταν ενεργός μόνο ο με αριθμό μητρώου ΦΗΜ για τον οποίο είχε δηλωθεί στην αρμόδια ΔΟΥ η οριστική παύση λειτουργίας του ήδη από την 16-07-2021, ήτοι ένα περίπου έτος προ της επίδοσης της πρόσκλησης του ελέγχου για προσκόμιση στοιχείων.
- 2) Μη εφαρμοστέα η διάταξη του άρθρου 54Ε παρ. 1β' ΚΦΔ για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020 λόγω του πραγματικού χρόνου της ενδεχόμενης παράβασης.
- 3) Επικουρικά αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης.
- 4) Παράβαση της συνταγματικής κατοχυρωμένης αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου.
- 5) Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων, όταν είναι δυνατός με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Άρθρο 13:

«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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα 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 υπαρχεί η υπαρχεί η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) ..., ή γ) ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά

ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, 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, 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 την Ε. 2028/2023 διευκρινίστηκε ότι:

«Γ. Πρόστιμο μη διαφύλαξης ή μη προσκόμισης, κατόπιν πρόσκλησης του άρθρου 14 ΚΦΔ, φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β ΚΦΔ).

9. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 ν. 4864/2021 ορίζονται τα εξής:

Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ διαπιστώνεται, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ, επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των ΦΗΜ.

10. Γενικές προϋποθέσεις

10.1. Με την εν λόγω διάταξη επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α) και στις περιπτώσεις που στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 ΚΦΔ και μόνο, διαπιστώνεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (ΦΗΜ), καθώς και τις μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι ΦΗΜ (a.txt, b.txt, s.txt, e.txt κ.λπ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 (Β' 3517), τα οποία διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή.

[...] 10.4. Ο ΦΗΜ, μαζί με τη φορολογική του μνήμη και τα σχετικά αρχεία που δημιουργούνται αποτελούν ενιαίο σύνολο και απαιτείται να διαφυλάσσονται και να προσκομίζονται όλα μαζί, εφόσον ζητηθούν. Συνεπώς, η παράβαση διαπράττεται ακόμα και αν μέρος αυτών δεν διαφυλάσσεται ή δεν προσκομίζεται.

11. Πεδίο εφαρμογής

[...] 1.2. Το πρόστιμο μη διαφύλαξης ΦΗΜ ή μη προσκόμισης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων είναι ένα (1) αυτοτελές πρόστιμο, ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ ή των μνημών και αρχείων που διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν διαφυλάχθηκαν ή δεν προσκομίσθηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ.

Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, ήτοι στις 04-06-2022, είχε στην κατοχή της τον με αριθμό ΦΗΜ με ημερομηνία έναρξης 23-06-2021 και ημερομηνία παύσης (ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου) και τον με αριθμό ΦΗΜ με ημερομηνία έναρξης 06-12-2016 και ημερομηνία παύσης

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή των προστίμων είναι μη νόμιμη για τα έτη 2018 έως 2020 καθώς ήταν ενεργός μόνο ο με αριθμό Ο με αριθμό ΦΗΜ τέθηκε σε παύση λόγω μη χρήσης του.

Όμως επιβλήθηκε ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξης της παράβασης καθώς ισχύει η παράβαση της μη προσκόμισης και μη διαφύλαξης για τον ΦΗΜ ο οποίος ήταν ενεργός το εν λόγω διάστημα και σύμφωνα με την Ε.2083/2023 το πρόστιμο επιβάλλεται ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ.

Επειδή, οι διατάξεις αναφέρουν την διαπίστωση της παράβασης «εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.» Στην προκειμένη περίπτωση δηλώθηκε παύση της ταμειακής και όχι απώλεια και το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ επιβάλλεται σε περίπτωση που προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ πριν την έκδοση σχετικής εντολής γεγονός που δεν συνέβη στην προκειμένη περίπτωση. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ αλλά το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι 2.500,00 ευρώ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ καθώς το πραγματικό γεγονός της μη διαφύλαξης των αρχείων των φορολογικών μηχανισμών τουλάχιστον για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020 έγινε σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του, ήτοι 31-07-2020.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2028/2023 διευκρινίστηκε ότι:

«11.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που κατά τη διαδικασία της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης του άρθρου 25 παρ.7 ΚΦΔ, διαπιστωθεί από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.4864/2021, το πρόστιμο της περ. α' επιβαλλόταν 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, ανεξάρτητα από το είδος του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 90 του ν. 4864/2021 και της παρ. 3 περ. β' άρθρου 101 του ν.4714/2020 προκύπτει ότι, από 01.08.2020 και μετά, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ επιβάλλεται όταν διαπιστώνεται η μη διαφύλαξη ή η μη προσκόμιση, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14 φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, μόνο στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

11.2. Το πρόστιμο μη διαφύλαξης ΦΗΜ ή μη προσκόμισης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων είναι ένα (1) αυτοτελές πρόστιμο, ανεξαρτήτως του πλήθους των ΦΗΜ ή των μνημών και αρχείων που διαπιστώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν διαφυλάχτηκαν ή δεν προσκομίστηκαν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ. **Επιβάλλεται πρόστιμο σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος για το οποίο διαπιστώνεται η διάπραξη της εν λόγω παράβασης.»**

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

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ισχύει ότι το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του προστίμου άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ για κάθε ελεγχόμενο έτος στο οποίο διαπιστώνεται η παράβαση μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 31.07.2020. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τις παραβάσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης ποινής καθώς για την ίδια παράβαση έχουν προβλεφθεί διαφορετικές ποινές.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων δεν ισχύουν διαφορετικές ποινές για την ίδια παράβαση και υφίσταται ρητή πρόβλεψη από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 101 του ν.4714/2020, ότι οι διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ.1β' του Κ.Φ.Δ., εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. Συνεπώς ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αναδρομική εφαρμογή των παραβάσεων του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ που αφορούν και προηγούμενα έτη συνιστά περίπτωση μη γνήσιας αναδρομικής φορολογίας που αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος και τυγχάνει μη νόμιμη.

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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις και συνεπώς ορθώς επιβλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΕΜΠΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων του άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ καθόσον δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της διάταξης του άρθρου 54Ε παρ. 1 α' του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

«Η μη διαφύλαξη και η μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων που παρήγαγαν οι φορολογικοί μηχανισμοί συνιστά ενέργεια η οποία έχει ως αποτέλεσμα την ματαίωση όλων των δυνατών ελεγκτικών επαληθεύσεων προσδιορισμού των εσόδων της επιχείρησης από τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία της. Εν τέλει με βάση τα παραπάνω καθίσταται ο έλεγχος του συνόλου της δραστηριότητας από την πλευρά των εσόδων όχι απλά δυσχερής αλλά αδύνατος. Συνεπώς η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. [...].»

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε ως όφειλε και δεν προσκόμισε, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία των τηρούμενων φορολογικών μηχανισμών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), με συνέπεια να καταστούν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τη διαφύλαξη των αρχείων των φορολογικών μηχανισμών της, λαμβάνοντας οποιουδήποτε είδους μέτρο και δικλείδα ασφαλείας για την αποτροπή της βλάβης, όπως ενδεικτικά η φύλαξη των αρχείων σε άλλο αποθηκευτικό μέσο ώστε να είναι δυνατή η ανάκτησή τους και συνεπώς, τα υπό κρίση πρόστιμα ορθά επιβλήθηκαν στα φορολογικά έτη 2018 έως 2022.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**, και την επικύρωση της **1)** με αριθ./06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, **2)** με αριθ./06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, **3)** με αριθ./06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020, **4)** με αριθ...../06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 και **5)** με αριθ./06-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. 1 β' του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό Έτος 2018

Υπ' αριθ. /06-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε παρ. 1 β' ΚΦΔ: 50.686,78 €

Φορολογικό Έτος 2019

Υπ' αριθ. /06-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε παρ. 1 β' ΚΦΔ: 50.686,78 €

Φορολογικό Έτος 2020

Υπ' αριθ. /06-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε παρ. 1 β' ΚΦΔ: 50.686,78 €

Φορολογικό Έτος 2021

Υπ' αριθ. /06-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε παρ. 1 β' ΚΦΔ: 50.686,78 €

Φορολογικό Έτος 2022

Υπ' αριθ. /06-11-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε παρ. 1 β' ΚΦΔ: 50.686,78 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.