



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-11-2020

Αριθμός Απόφασης: 1694

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
  - 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης (.....), με έδρα στην ....., κατά της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2020**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2020**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι δε διαφύλαξε το φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου ....., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με την περ. η' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Ο έλεγχος βάσει των πορισμάτων του οποίου εκδόθηκε η προβαλλόμενη πράξη διενεργήθηκε από υπαλλήλους της **Δ.Ο.Υ.** ....., κατόπιν της υπ. αρ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, οι οποίοι συνέταξαν την από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Όπως αναφέρεται στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. .... έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** ....., με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** ..... η υπ. αριθ. πρωτ. .... Υπεύθυνη Δήλωση Ν.1599/1986 του προσφεύγοντος και το υπ. αριθ. πρωτ. .... Υπηρεσιακό Σημείωμα του **Α.Τ.** ....., σύμφωνα με το οποίο βεβαιώνεται ότι την ..... προσήλθε στην Υπηρεσία τους ο προσφεύγων και υπέβαλε μήνυση κατά αγνώστων δραστών οι οποίοι το χρονικό διάστημα από ώρα ..... της ..... έως ώρα ..... της ....., εκμεταλλευόμενοι την απουσία του, εισήλθαν στο κατάστημα του που διατηρεί στην ....., με την επωνυμία ....., αφού πρώτα παραβίασαν το πίσω παράθυρο, εξερεύνησαν τους χώρους και αφαίρεσαν μία ταμειακή μηχανή χωρίς το συρτάρι της και 15 μπουκάλια ποτών αξίας 300,00 ΕΥΡΩ. Ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω και αφού πρώτα επιβεβαίωσε, μέσω του TAXIS, ότι είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα η απώλεια του υπό εξέταση φορολογικού μηχανισμού, με ημερομηνία παύσης την ....., διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεις και συγκεκριμένα με τη διαφύλαξη του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου ....., Απόρροια της προαναφερόμενης διαπίστωσης ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

1. Η απώλεια του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού οφείλεται σε ανωτέρα βία, καθώς είναι αποτέλεσμα εκτάκτου γεγονότος (κλοπή) και υπήρχε δικαιολογημένη αδυναμία πρόβλεψης του συμβάντος από τον ίδιο. Επιπρόσθετα είχε επιδείξει κάθε δυνατή επιμέλεια και σύνεση, προκειμένου να αποφύγει την κλοπή.
2. Ελλιπής έλεγχος των εγγράφων – εσφαλμένη, πρόχειρη και κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων, καθώς η διαδικασία του ελέγχου έγινε μηχανικά χωρίς κανένα έλεγχο της υπόθεσης του, δεν ζήτησαν έγγραφο από το Α.Τ. που να αποδεικνύει ότι το ίδιο το Α.Τ. διαπίστωσε τη διάρρηξη.
3. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, καθώς δε υπάρχει κανένας λογικός συλλογισμός που να συνδέει τα γεγονότα με την επιβολή προστίμου.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

**Αναφορικά** με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν για τους παρακάτω λόγους:

Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό περί ακυρότητας λόγω ανωτέρας βίας

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1068/2015 «Υποχρεώσεις κατόχου / χρήστη Φ.Η.Μ.»: «Ο κάτοχος/χρήστης Φ.Η.Μ. έχει τις κάτωθι υποχρεώσεις: ... 8.4. Είναι υπεύθυνος για φύλαξη και την καλή λειτουργία του Φ.Η.Μ. πριν και μετά την πλήρωση της φορολογικής μνήμης και ειδικότερα για την δυνατότητα παραγωγής αναφορών ανάγνωσης φορολογικής μνήμης».

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου

φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπέρβαση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

**Επειδή,** σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: .... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.....».

**Επειδή,** περαιτέρω σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1 του άρθρου 61 του Ν.4174/2013: «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,** στην παρ.13 της ΙΙ ενότητας της ΠΟΛ.1252/2015 διευκρινίζεται ότι: «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**, εξάλλου, κατά την πάγια νομολογία ως ανώτερη βία νοείται κάθε ανυπαίτιο και απρόβλεπτο γεγονός εξαιρετικής φύσεως, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναμενόταν και ούτε ήταν δυνατόν να προληφθεί ή να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (289/2020 ΑΠ ( 777527)).

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο **1076635/16/0015/14-7-2008** της Γενικής Διεύθυνσης φορολογίας, της Διεύθυνσης 15<sup>ης</sup> Βιβλίων και Στοιχείων με θέμα: «Επιβολή προστίμου σε περίπτωση απώλειας – κλοπή φορολογικού μηχανισμού»: «5. Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξιμέτρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή 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**, με τον ως άνω Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), εντάχθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι σχετικές ρυθμίσεις των υπαγόμενων σε αυτόν φορολογιών. Ειδικότερα, όσον αφορά την απαλλαγή προστίμων λόγω ανωτέρας βίας, ο νέος κώδικας προβλέπει, μια ειδική διαδικασία υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο αυτό. Ειδικότερα, προβλέπει, την υποβολή αίτησης, η οποία 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 του. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Ως εκ τούτου, κατά τη διαδικασία απαλλαγής από τόκους και πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας, που θεσπίζεται από τον Κώδικα, ο φορολογούμενος οφείλει να υποβάλει, προηγουμένως, σχετική αίτηση στη Φορολογική Διοίκηση και σε περίπτωση, που δεν γίνει αυτή δεκτή ή παρέλθει προθεσμία των τριάντα (30) ημερών χωρίς να αποφανθεί η Διοίκηση επί της αίτησης, μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης και μόνο αν και αυτή απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά μπορεί να προσφύγει στο διοικητικό δικαστήριο (Δ.Εφ.Χανίων 387/2017).

**Επειδή** ο προσφεύγων δεν απηύθυνε αίτημα για απαλλαγή του ως άνω προστίμου στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ...., δηλαδή δεν τήρησε την υποχρεωτική διοικητική διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση στη συγκεκριμένη υπόθεση, η επικαλούμενη κλοπή του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού δε συνιστά λόγο ανωτέρας βίας, καθόσον δεν προκύπτει

ότι ο προσφεύγων επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη του ως άνω μηχανισμού. Η μη επίδειξη της δέουσας επιμέλειας, εμμέσως συνάγεται επειδή ο προσφεύγων ενδεικτικά δεν τοποθέτησε στο κατάστημα του σύστημα επιτήρησης και συναγερμού και δε συνεργαζόταν με εταιρία φύλαξης. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί συνδρομής ανωτέρας βίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό περί ακυρότητας λόγω ελλιπούς ελέγχου των εγγράφων και κακής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών - Παντελούς έλλειψης αιτιολογίας

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

**Επειδή**, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα, να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

**Επειδή**, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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**, στην προκειμένη περίπτωση το πόρισμα του ελέγχου ότι ο προσφεύγων δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεις και συγκεκριμένα με τη διαφύλαξη του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου ....., δεν είναι αυθαίρετη, αλλά τεκμηριώνεται στην από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος κατέληξε στο συγκεκριμένο πόρισμα λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) ο προσφεύγων δήλωσε την απώλεια του εν λόγω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού στη Δ.Ο.Υ., με ημερομηνία παύσης, όπως αναφέρεται στο υποσύστημα Κ.Β.Σ. του TAXIS, την ....., β) την υπ. αριθ. πρωτ. .... Υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος προς τη Δ.Ο.Υ. .... σύμφωνα με την οποία στις ..... του έκλεψαν τον εν λόγω φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό και γ) το υπ. αριθ. πρωτ. .... Υπηρεσιακό Σημείωμα του **A.T.** ...., σύμφωνα με το οποίο βεβαιώνεται ότι την ..... προσήλθε στην Υπηρεσία τους ο προσφεύγων και υπέβαλε μήνυση κατά αγνώστων δραστών οι οποίοι, σύμφωνα με τη μήνυση του ,την ....., εκμεταλλευόμενοι την απουσία του, εισήλθαν στο κατάστημα του που διατηρεί στην ..... και αφού πρώτα παραβίασαν το πίσω παράθυρο, αφαίρεσαν μία ταμειακή μηχανή χωρίς το συρτάρι της και 15 μπουκάλια ποτών αξίας 300,00 ΕΥΡΩ. Βάσει των ανωτέρω το πόρισμα του ελέγχου είναι πλήρως τεκμηριωμένο, το δε υπ. αριθ. πρωτ. .... έγγραφο του A.T. ...., που εκδόθηκε σε απάντηση σχετικού αιτήματος του προσφεύγοντος και στο οποίο αναφέρεται ότι εποχούμενη περιπολία διαπίστωσε στις ....., μετά σχετικής εντολής του κέντρου, τη διάρρηξη του καταστήματος του προσφεύγοντος δεν αποτελεί στοιχείο που να αξιολογείται ως σημαντικότερο από την παράλειψη του προσφεύγοντα να προβεί σε ενέργειες για τη διαφύλαξη του φορολογικού μηχανισμού.

Ως προς τον 4<sup>ο</sup> ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου

**Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

### **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... /..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... - **Α.Φ.Μ.** .... και την επικύρωση της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2020**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2020**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                                       |                 |
|-------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2020 – 31/12/2020</b> | <b>Απόφασης</b> |
| Πρόστιμο (άρθρο 54 Ν.4174/2013)                       | 2.500,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                            | <b>2.500,00</b> |

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος  
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης

**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.