



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17/06/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός Απόφασης: 1855

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/03/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός και, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.

...../...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθ.10 ν.1809/1988, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθ.10 ν.1809/1988, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 10/12/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/03/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους **3.000,00 €**, για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1994 όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν κατά το εν λόγω έτος με την παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.1809/1988. Η παράβαση – σύμφωνα με την από 10/12/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας - αφορά την απώλεια του ΦΗΜ της προσφεύγουσας με αρ. μητρώου

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα προσήλθε στη Δ.Ο.Υ Αιγάλεω στις 25/09/2020 και υπέβαλε την με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση για παύση και διαγραφή του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου Με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, η φορολογούμενη δήλωσε πως ο εν λόγω ΦΗΜ καταστράφηκε τον Νοέμβριο του 2014, έπειτα από εισροή υδάτων στο υπόγειο της οικείας της ελεγχόμενης και έδρα της επαγγελματικής της δραστηριότητας και από αμέλεια δεν δηλώθηκε άμεσα.

Η Δ.Ο.Υ Αιγάλεω απέστειλε στο τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ελευσίνας το φάκελο της προσφεύγουσας (αρ. πρωτ. Εισερχομένων Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας/2020) και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...../2020 εντολή ελέγχου. Η φορολογούμενη για να ενισχύσει τη θέση της περί της απώλειας του ΦΗΜ λόγω ανωτέρας βίας, χωρίς δική της επιτηδειότητα και αφού είχε λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την φύλαξη του και είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, προσκόμισε την αγωγή που κατέθεσε ενώπιον του Ειρηνοδικείου κατά της

«.....», την απόφαση του Ειρηνοδικείου που δικαιώνει την προσφεύγουσα ως προς την αποζημίωση που αιτείται από την ασφαλιστική εταιρεία και την έκθεση πραγματογνωμοσύνης της «.....».

Η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, αφού εξέτασε τα προσκομισθέντα στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη ότι :

α) το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δήλωσε την απώλεια- καταστροφή της ΦΗΜ (λόγω θεομηνίας όπως ισχυρίζεται) πολύ μεταγενέστερα από την ημερομηνία που έλαβε χώρα η καταστροφή,

β) την έκθεση πραγματογνωμοσύνης της «.....» όπου γίνεται αναφορά σε διάφορες ηλεκτρονικές συσκευές και μέρη του κτιρίου που καταστράφηκαν αλλά δεν γίνεται καμιά αναφορά στον ΦΗΜ

γ) το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκε κάποιο έγγραφο- βεβαίωση από την Πυροσβεστική Υπηρεσία για κλήση άντλησης υδάτων από το πλημμυρισμένο υπόγειο της οικίας της ελεγχόμενης,

δ) το γεγονός ότι το πλημμυρικό φαινόμενο που έλαβε χώρα είχε σαν αποτέλεσμα την εισροή υδάτων στην έδρα της ελεγχόμενης, όπως η ίδια ισχυρίζεται και δεν είχε τη μορφή χειμάρρου που παρέσυρε τα πράγματα της ώστε να τα απολέσει. Ως εκ τούτου, το σώμα του εν λόγω ΦΗΜ έστω και με την καταστροφή που υπέστη, όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη, δεν προσκομίστηκε σε τεχνικό ο οποίος θα μπορούσε να πιστοποιήσει τη βλάβη που υπέστη και να δηλωθεί η παύση του, προέβη σε σύνταξη Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση προς Ακρόαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με αριθμό/2020 καθώς και Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου με αριθμό/2020 τα οποία στάλθηκαν στη δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης στην οδό, Τ.Κ. Η ανωτέρω συστημένη επιστολή (REGR) επέστρεψε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ» στις 7/12/2020. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προέβη σε σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου και της Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου τα οποία εξίσου στάλθηκαν στη δηλωθείσα έδρα και οικία της ελεγχόμενης στην οδό στο, όπου κατοικούσε τότε και εξακολουθεί να κατοικεί έως σήμερα, στις 14/12/2020 και θεωρούνται κοινοποιημένα βάσει του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 μετά την παρέλευση 15 ημερών, ήτοι στις 29/12/2020.

Στις αρχές Ιανουαρίου η κόρη της ελεγχόμενης κα. με αίτηση της έλαβε αντίγραφα του φακέλου της υπόθεσης, καθώς όπως ισχυρίστηκε δεν είχε λάβει την Έκθεση Ελέγχου και την Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου που στάλθηκε με την υπ' αριθμ. RE.....GR στην έδρα και οικία της ελεγχόμενης στην οδό

Η προσφεύουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

Ο ΦΗΜ με αριθμό μητρώου απωλέσθηκε λόγω ανωτέρας βίας και δεν θα έπρεπε να επιβληθεί στην ελεγχόμενη το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ύψους 3.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 και 5 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:
«1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσης τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α` 222), επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.....

5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του των παρ. 1, 2 και 3 περ. γ', στ', στ'2 και ζ' του άρθρου 10 του Ν.1809/88 ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

στ) Στην περίπτωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται ανά υπαίτιο ως εξής:

στ.1.

στ.2. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε πέντε (5).

ζ) Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης του Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών εφαρμόζεται η βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται σε δύο(2).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται.

Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ

α.γ.

.....

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 61 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: « ... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

...

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 Ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015).

Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

...

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 89/2015 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. «Απαλλαγή οφειλετών από προσαυξήσεις, τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής για λόγους ανωτέρας βίας» αναφέρεται ότι: «... Δ. Η οριοθέτηση των περιπτώσεων ανωτέρας βίας είναι δυσχερής. Περί αυτής υποστηρίζονται δύο θεωρίες. Η αντικειμενική (απόλυτη), η οποία θεωρεί ότι κρίσιμο για την έννοιά της στοιχείο είναι ότι τα γεγονότα είναι «εξωτερικά» σε σχέση με το υποκείμενο και είναι από τη φύση τους αναπότρεπτα (πόλεμοι, σεισμοί, ναυάγιο κ.λπ.) και η υποκειμενική (σχετική) θεωρία, που περιλαμβάνει στην έννοια της ανωτέρας βίας και γεγονότα «εσωτερικά», θεωρεί δε κρίσιμο μόνο ότι τα γεγονότα αυτά είναι απρόβλεπτα (άρα ασυνήθιστα) και αναπότρεπτα και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης του ενδιαφερομένου. Η έννοια της ανωτέρας βίας στο Ενωσιακό Δίκαιο συντίθεται από ένα αντικειμενικό στοιχείο (ασύνηθες και ανεξάρτητο από τη βούληση του ενδιαφερομένου περιστατικό) και ένα υποκειμενικό στοιχείο (επίδειξη εκ μέρους του ενδιαφερομένου κάθε δυνατής επιμέλειας, πλην των «υπέρμετρων θυσιών») (βλ. ενδ. απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-266/84 Denkvit, Συλλογή 1986, σελ. 149, απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-

209/83, Ferriere, Valsabbia, Συλλογή 1984, σ. 3089) (περί αυτών βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 420/2013). Κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ.255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι. Περαιτέρω, η συνδρομή λόγου ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται συνιστά, κατά την έκταση που είναι αυτό εφικτό, λόγο άρσης του συνόλου των δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου. Τέλος, η ανωτέρα βία αποτελεί αόριστη νομική έννοια και η υπαγωγή σ' αυτή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών ελέγχεται ανααιρετικά (περί των ανωτέρω βλ. ΑΠ 1506/2013, ΣτΕ 1176/2011, 367/2001, ΓνΝΣΚ 420/2013, 226/2008 κ.α.).».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 του Υπουργείου Οικονομικών, η μη διαφύλαξη και η απώλεια λόγω κλοπής των φορολογικών στοιχείων και μηχανισμών μπορεί να οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία όπως εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής, κλπ., που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος, προκειμένου να αποδείξει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων και μηχανισμών, στην αρμόδια φορολογική αρχή, στην οποία ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απώλεια του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου οφείλεται σε ανωτέρα βία και συγκεκριμένα σε πλημμύρα του υπογείου της οικοδομής της προσφεύγουσας λόγω ακραίων καιρικών συνθηκών και για το λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού επικαλείται την υπ' αριθμ./2018 απόφαση του Ειρηνοδικείου, που επιδίκασε υπέρ αυτής αποζημίωση λόγω πλημμύρας του ασφαλισμένου ακινήτου της.

Επειδή, εν προκειμένω, η Φορολογική Διοίκηση δεν αμφισβητεί το πραγματικό γεγονός των ισχυρών βροχοπτώσεων που έλαβαν χώρα τον Οκτώβριο και Νοέμβριο του έτους 2014 στην περιοχή του Αιγάλεω και λαμβάνονται υπόψη στην απόφαση του Ειρηνοδικείου για δικαίωση της προσφεύγουσας σε αποζημίωση από την ασφαλιστική της εταιρεία, αλλά τη σύνδεση των φαινομένων αυτών με την καταστροφή του ΦΗΜ λόγω της μη αναγραφής αυτού σε καμία έκθεση πραγματογνωμοσύνη ούτε και στην ανωτέρω απόφαση του Ειρηνοδικείου, αλλά και λόγω της κατά έξι σχεδόν έτη καθυστερημένης δήλωσης απώλειας του. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποια έκθεση- βεβαίωση από την Πυροσβεστική υπηρεσία που να επιβεβαιώνει το γεγονός της

πλημμύρας του υπογείου της και να αναφέρεται σε άντληση υδάτων τα οποία είχαν εισέλθει και από τον δρόμο και καταγραφή των κατεστραμμένων αντικειμένων του χώρου. Επιπλέον, δεν προσήλθε εντός εύλογου χρονικού διαστήματος μετά την πραγματοποίηση των επιζημιών αυτών γεγονότων στην Δ.Ο.Υ. στην οποία ανήκει να δηλώσει την απώλεια του ΦΗΜ λόγω ανωτέρας βίας αλλά προσήλθε μετά από σχεδόν έξι ολόκληρα έτη και δήλωσε την απώλεια συνεπεία της φυσικής καταστροφής προσκομίζοντας τα στοιχεία που προαναφέρθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται και ρήξη με το Δήμο καθώς ύδατα εισήλθαν στο υπόγειο της οικείας της και επαγγελματικής της στέγης από τον δρόμο, λόγω κακής κατασκευής του πεζοδρομίου και προσκομίζει την υπ' αριθμ. Πρωτ./2020 Εξώδικη Αναφορά- Καταγγελία προς το Δήμο για την ελαττωματική και επικίνδυνη κατασκευή του πεζοδρομίου, η οποία όμως κατατέθηκε στο Δήμο στις 17/12/2020, έξι έτη μετά την πραγματοποίηση των φαινομένων, αφότου η ελεγχόμενη είχε λάβει ειδοποίηση από τα ΕΛ.ΤΑ. για παραλαβή της συστημένης επιστολής που είχε αποστείλει η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, με το Σ.Δ.Ε- Κλήση προς Ακρόαση και την Προσωρινή πράξη Επιβολής Προστίμου. Επιπρόσθετα, λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρει στην εξώδικη αναφορά της προς τον Δήμο, το πρόβλημα της κακής κατασκευής του πεζοδρομίου ξεκίνησε μετά το 2001 που ίδια το επισκεύασε και μετά από δημοτικά έργα δημιουργήθηκαν κακοτεχνίες, με αποτέλεσμα λόγω και της συγκέντρωσης υδάτων στο σημείο να εισέρχονται νερά στο σπίτι κάθε φορά που βρέχει. Το γεγονός αυτό εγείρει προβληματισμούς στη φορολογική αρχή κατά πόσο η προσφεύγουσα επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια ως προς τον τόπο φύλαξης του ΦΗΜ αλλά και των λοιπών αρχείων της επιχείρησής της, δεδομένου ότι το πλημμυρικό γεγονός δεν συνέβη πρώτη φορά στην οικία της και έδρα της επιχείρησής της, σύμφωνα με τις δικές της αναφορές.

Επειδή, ο χώρος του υπογείου ήταν ο χώρος όπου η προσφεύγουσα στέγαζε την επαγγελματική της δραστηριότητα και σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, μετά την πλημμύρα ο χώρος καθαρίστηκε από τα μέλη της οικογένειας και πετάχτηκε το σύνολο του εξοπλισμού γραφείου της. Έχοντας γνώση, λοιπόν, των κατεστραμμένων αντικειμένων ήταν υποχρέωσή της να προσέλθει εντός εύλογου χρονικού διαστήματος στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω και να δηλώσει την απώλεια του ΦΗΜ, ώστε να μπορέσει να συνδεθεί με το πλημμυρικό φαινόμενο, να αποδοθεί σε λόγους ανωτέρας βίας και να αντιμετωπιστεί με επιείκεια από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επομένως, βάσει όλων των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανωτέρας βίας κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της ως λόγο ακύρωσης/τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, ότι η προσβαλλόμενη πράξη θα έπρεπε να εκδοθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 σε συνδυασμό με την

παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καθώς η παράβαση διαπράχθηκε το έτος 2014, ήτοι πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54§2 περ. ε' και του άρθρου 13 του ν.4174/2013, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από την προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος ήτοι από 17-10-2015.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-10-2015 (Η ερμηνευτική εγκύκλιος των προστίμων του Κ.Φ.Δ. ν.4174/2013, 2.Διαδικαστικές παραβάσεις άρθρο 54)

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015). Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Δ 1142915 ΕΞ 2016/30.09.2016** έγγραφο του Τμήματος Δ' Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε:

«[...] Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 καθορίζουν τις κυρώσεις που επιβάλλονται για την παραβίαση των διατάξεων αυτού και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου, εφαρμόζονται δε επί παραβάσεων των ΦΗΜ, που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος αυτών, δηλαδή από 17.10.2015 έως και την 31.12.2015, καθώς επίσης και για αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι τις 31.12.2014.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1061218 ΕΞ 2016/15.04.2016** έγγραφο του Τμήματος Ζ΄ -Κ.Φ.Α.Σ. της Δ/σης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε: «[...] Οι κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, επιβάλλονται για παραβάσεις των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών(ΦΗΜ), που έχουν διαπραχθεί κατά το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/1988, δηλαδή από 17.10.2015 έως και την 31.12.2015, καθώς επίσης και για αυτές που έχουν διαπραχθεί μέχρι τις 31.12.2014»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, οι λόγοι ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης που προβάλλονται από την προσφεύγουσα κρίνονται αβάσιμοι, καθότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/12/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας βασίζονται σε πραγματικά περιστατικά. Ωστόσο, το πρόστιμο που επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 πρέπει να μειωθεί στο 1/3, όπως ορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ΄ του ν.4337/2015 και κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη με αριθμό/...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/03/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ'αριθμ./...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Υπ' αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικού έτους 2014:

Πρόστιμο άρθρου 5 ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015

Απώλεια ΦΤΜ 600 ευρώ Χ Σ.Β. 5 = 3.000,00 ευρώ

Περιορισμός στο 1/3 ήτοι τελικό συνολικό επιβαλλόμενο ποσό 1.000,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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