



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25-10-2021

Αριθμ. Αποφ.: 2954

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@aade.gr
Url : www.aade.gr

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 “Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α’ 75)”, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην, επί της οδού, κατά της υπ’ αριθμ./26-02-2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7’- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθμ. .../26-02-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε ν. 4174/2013 έτους 2020, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000,00€), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- Μη διαφύλαξη δύο φορολογικών μηχανισμών με αρ. μητρώου 1) και 2), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 1,3,7 και 12 του ν. 4308/2014 και του αρ. 13 του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 54Ε του ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρία είχε κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο γεωργικών φαρμάκων» με έδρα στην επί της οδού με ημερομηνία έναρξης την 05/01/1995 και ημερομηνία αιτούμενης διακοπής την 28/09/2020.

Την 07/10/2020 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ο με την ιδιότητα του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της Ο.Ε., προκειμένου να υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών της επιχείρησης με ημερομηνία διακοπής την 28/09/2020 και κατέθεσε την υπ’ αριθμ./7-10-2020

υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι έχουν απολεσθεί δύο φορολογικοί μηχανισμοί και τα βιβλιάρια συντήρησης αυτών με αριθμό μητρώου: 1) και 2)

Κατόπιν αυτού, υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. διενήργησαν έλεγχο για τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ./24-12-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και λαμβάνοντας υπόψη την ως άνω υπεύθυνη δήλωση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δε διαφύλαξε δύο φορολογικούς μηχανισμούς με αρ. μητρώου 1) και 2), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 1,3,7 και 12 του ν. 4308/2014 και του αρ. 13 του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 54Ε του ν. 4174/2013.

Μετά το πέρας του ελέγχου επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο υπ' αριθμ. .../2020 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου με τα οποία κλήθηκε η επιχείρηση σύμφωνα με τα αρ. 28 και 62 του ν. 4174/2013 να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./13-1-2021 Υπόμνημα με το οποίο ισχυρίστηκε ότι με την αριθμ./2016 έκθεση κατάσχεσης ο εκμισθωτής των εγκαταστάσεων της εταιρίας κατέθεσε αγωγή έξωσης και προέβη σε κατάσχεση των αντικειμένων που βρίσκονταν εντός του μισθίου. Ανάμεσα στα αντικείμενα που κατέσχεσε συμπεριλαμβάνονταν και οι δύο ως άνω περιγραφόμενοι φορολογικοί μηχανισμοί. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο και στη συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την τροποποίηση ως προς το ευνοϊκότερο της ως άνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η απώλεια των δύο φορολογικών μηχανισμών δεν οφείλεται σε δική της υπευθυνότητα, αλλά σε ανωτέρα βία, λόγω της κατάσχεσης που της επιβλήθηκε από τον εκμισθωτή στα αντικείμενα της επιχείρησής της που βρίσκονταν εντός του μισθίου.
- Η εταιρία έχει ασκήσει αγωγή, κατά της εκμισθώτριας για την απόδοση των κινητών πραγμάτων, όπου στη συζήτηση επί των ασφαλιστικών μέτρων και του αιτήματος προσωρινής διαταγής η εκμισθώτρια μαζί με τη θυγατέρα της, δήλωσαν στο δικαστήριο ότι δεν είναι δυνατή η απόδοση των φορολογικών μηχανισμών, διότι αυτά καταστράφηκαν από υγρασία και ότι τα έχουν πετάξει στα απορρίμματα.

Επειδή, με το [άρθρο 3](#) του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων

περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7§1,2 του ν. 4308/2014: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 14 του αρ. 12 του ν. 4308/2014: 14. Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

- α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.
- β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1, 2 του αρ. 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 βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση 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 την παρ. 7§1.2. της ΠΟΛ 1003/2014 : «7.1.2 Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τρόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου. Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων (σχετικές και οι διατάξεις του της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013).»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54^Ε§1,3 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του αρ. 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-7-2020) και σύμφωνα με την παρ. 3β του ίδιου άρθρου 101, οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4714/2020: 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.

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015: «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 με την εγκύκλιο 1120200 /1612/0015/15.4.2008 της Γ.Γ.Δ.Ε., δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων σε περιπτώσεις απώλειας φορολογικού μηχανισμού οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες:

«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 παραστατικών.».

Επειδή ως ανώτερη βία νοείται το παρακωλυτικό τηρήσεως της προθεσμίας γεγονός που ήταν απρόβλεπτο και δεν μπορούσε στη συγκεκριμένη περίπτωση να αποτραπεί ούτε με ενέργειες άκρας επιμέλειας και σύνεσης, συνέπεια του οποίου ο ενδιαφερόμενος αδυνατούσε να επιμεληθεί των υποθέσεών του είτε αυτοπροσώπως, είτε δι' άλλου προσώπου (ΣτΕ 2977/95 ΔΔικ 1997/330, ΣτΕ 120/2004, ΑΠ Ολομ. 29/92 ΔΔικ 1992/803).

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας,

δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει 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. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέβαλε στην προσφεύγουσα, κατόπιν της υπ' αριθμ. πρωτ./7-10-2020 υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/86 περί απώλειας Φ.Τ.Μ., πρόστιμο μη διαφύλαξης αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα επήλθε στη δυσχερή θέση της αποβολής από το μίσθιο και της κατάσχεσης των φορολογικών μηχανισμών της με δική της υπαιτιότητα, όπως αναγνωρίζεται και από την υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Ειρηνοδικείου, που καταδίκασε την προσφεύγουσα στην εξόφληση εντόκως των οφειλόμενων μισθωμάτων ύψους 12.800,00€. Η προσφεύγουσα θα έπρεπε να γνωρίζει ότι με την καθυστέρηση των οφειλόμενων μισθωμάτων δημιουργούσε τις προϋποθέσεις για να προβεί ο εκμισθωτής σε καταγγελία της μίσθωσης, σε έξωση της ίδιας από το μίσθιο και κατάσχεση των κινητών πραγμάτων της προκειμένου να του αποδοθούν τα οφειλόμενα μισθώματα. Ακόμα και μετά την καταδίκη της από το Ειρηνοδικείο στις 19/7/2016 δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για διαφύλαξη των φορολογικών μηχανισμών με αποτέλεσμα στις 30/09/2016 να αποβληθεί από το μίσθιο και να κατασχεθούν όλα τα αντικείμενα που βρίσκονταν εντός αυτού. Συνεπώς, η εταιρία έπρεπε να είχε λάβει τα μέτρα της προκειμένου να διαφυλάξει τους φορολογικούς μηχανισμούς, καθώς η κατάσχεση αυτών δεδομένων των συνθηκών, δεν ήταν ένα γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο θα μπορούσε να αποτραπεί με τη δέουσα επιμέλεια.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν αποδεικνύεται η ανωτέρα βία λόγω κατάσχεσης των φορολογικών μηχανισμών, διότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 61 του ν. [4174/2013](#) περί απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας και ο επικαλούμενος λόγος ακύρωσης της κρινόμενης πράξης επιβολής προστίμου τυγχάνει αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή ωστόσο, η διάταξη του αρ. 54Ε θέτει ως κατώτατο όριο προστίμου το ποσό των 10.000,00€ για κάθε ελεγχόμενο έτος για επιχείρηση που τηρεί απλογραφικό σύστημα βιβλίων, το οποίο επιβάλλεται και στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε ύστερα από πρόσκληση του αρ. 14 του Κ.Φ.Δ. φορολογικούς μηχανισμούς και φορολογικές μνήμες και καθώς 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 (ΠΟΛ 1252/2015), συνάγεται ότι η διάταξη επιβάλλει το ίδιο πρόστιμο ανεξάρτητα από το πλήθος των φορολογικών μηχανισμών της οντότητας. Συνεπώς, το όριο των 10.000,00€ περιλαμβάνει περισσότερους από έναν φορολογικούς μηχανισμούς, όπως και στην προκειμένη περίπτωση και επομένως δεν αποτελεί ξεχωριστή παράβαση η απώλεια περισσότερων του ενός φορολογικών μηχανισμών. Για το λόγο αυτό, το πρόστιμο πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 10.000,00€ και όχι στο ποσό των 20.000,00€ που επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «.....», με **ΑΦΜ:** και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./**2021** πράξης επιβολής προστίμου ως κάτωθι.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθ./26-02-2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54^Ε του ν. 4174/2013 : 10.000,00€.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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