



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.12.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3513

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

E-Mail : ded.thess@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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. 2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. 2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 10.000,00€, για το φορολογικό έτος 2021, λόγω μη διαφύλαξης του φορολογικού της μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§§8, 9 & 14, 38§2 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54Ε§1 του Ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2021 έκθεσης μερικού ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013, του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4714/2020) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς

1. Η κλοπή της ταμειακής μηχανής αποτελεί λόγο ανωτέρας βίας, τον οποίο δεν μπορούσε να αποτρέψει με κάποιο μέσο, καθώς την2021 ο σύζυγός της (που είχε την ταμειακή μηχανή στην λαϊκή αγορά της περιοχής Χαριλάου) συνελήφθη με την διαδικασία του αυτοφώρου και κρατήθηκε. Στην συνέχεια, η ίδια κάλεσε τον πεθερό της να μαζέψει τα πράγματα από την λαϊκή αγορά, μεταξύ των οποίων και την επίμαχη ταμειακή μηχανή, η οποία και εκλάπη το ίδιο βράδυ μέσα από το αυτοκίνητό του στην περιοχή του
2. Σύμφωνα με το άρθρο 54^ε του Ν. 4174/2013 το πρόστιμο 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. Σε κάθε περίπτωση, το πρόστιμο των 10.000,00€ παραβιάζει κατάφωρα την αρχή της αναλογικότητας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 61 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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**: «...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, με το υπ' αριθμ. **1076635/16/0015/14-07-2008** έγγραφο της 15ης Δ/σης του Υπ. Οικ. αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα: «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: ΣτΕ 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. ΣτΕ 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. 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 ΔΟΥ 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κλοπή της ταμειακής της μηχανής με αρ. Μητρώου από το αυτοκίνητο του πεθερού της,, την2021 συνιστά λόγο ανωτέρας βίας και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να της επιβληθεί πρόστιμο για την μη διαφύλαξή της. Επισημαίνει ότι δεν ήταν δυνατή κάποια περαιτέρω ενέργεια εκ μέρους της, καθώς υφίσταντο αντικειμενικές δυσκολίες, ήτοι η σύλληψη του συζύγου της, η φροντίδα των τέκνων της και η απαγόρευση κυκλοφορίας εξαιτίας του Covid- 19.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, 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, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία στο φάκελο της υπόθεσης δεν στοιχειοθετείται λόγος ανωτέρας βίας, καθώς η προσφεύγουσα δεν φαίνεται να επέδειξε κάθε δυνατή επιμέλεια και σύνεση για τη διαφύλαξη της εν λόγω φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ειδικότερα, ενώ δεν είχε δικαίωμα να παρίσταται στις λαϊκές αγορές, λόγω αναστολής της επαγγελματικής άδειάς της από την περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας, παραχώρησε την φορολογική ταμειακή μηχανή στον σύζυγο της και μετά την σύλληψη αυτού την2021 στον πεθερό της,, χωρίς να μεριμνήσει για την ασφαλή φύλαξή της. Η φορολογική ταμειακή μηχανή παρέμεινε εντός του οχήματος του πεθερού της χωρίς επίβλεψη όλο το βράδυ σε μια περιοχή υψηλής εγκληματικότητας (.....Θεσσαλονίκης), με αποτέλεσμα να κλαπεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να επιβεβαιώνουν το γεγονός της κλοπής της φορολογικής ταμειακής μηχανής (λ.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις των αστυνομικών αρχών). Συνυποβάλλει μόνο δύο βεβαιώσεις του τμήματος Ασφάλειας Αμπελοκήπων – Μενεμένης (αρχική με ημερομηνία2021 και συμπληρωματική με ημερομηνία2021), οι οποίες αφορούν την υποβολή μήνυσης κατ' αγνώστων από την ίδια, από τις οποίες δεν

αποδεικνύεται ότι η δηλούμενη κλοπή της Φ.Τ.Μ. οφείλεται σε ανωτέρα βία, ούτε ότι η προσφεύγουσα είχε επιδείξει ως όφειλε την δέουσα επιμέλεια ως προς την διαφύλαξή της.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 61 του Ν. 4174/2013, περί απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **62 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το 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, 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 **13§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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 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, στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 (ΕΛ.Π.) ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή στο άρθρο 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, στο άρθρο 54Ε του Ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και πριν την τροποποίησή του με την παράγραφο 1 του άρθρου 90 του ν. 4864/2021 (ΦΕΚ Α' 237/02-12-2021), ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 101 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020): «Με τις διατάξεις της παρ. 2 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Ειδικότερα με το νέο άρθρο 54 Ε ορίζονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ. Ειδικότερα:

Με την παράγραφο 1α συμπεριλαμβάνεται στην έννοια της «μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων)» και η έννοια της «μη ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων», σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Περαιτέρω, το πρόστιμο της μη ενημέρωσης, ήτοι της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων γίνεται πιο αυστηρό για τις υπόχρεες οντότητες, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιούν (απλογραφικό, διπλογραφικό). Επιπλέον, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, η έννοια της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων εξισώνεται με την έννοια της «μη τήρησης» αυτών και επιβάλλεται το ίδιο πρόστιμο. Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παρόντος, η περίπτωση της «μη επίδειξης» των λογιστικών βιβλίων τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνει και την περίπτωση της «μη διαφύλαξης» αυτών. Δεν ισχύει το ίδιο σε περίπτωση μη διαφύλαξης των λογιστικών στοιχείων για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ.

Επισημαίνεται δε ότι το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή μη ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων των υπόχρεων οντοτήτων, με σκοπό την αποφυγή επιβολής αυστηρότερου προστίμου στις περιπτώσεις που είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων ανεξάρτητα αν, λ.χ., εκκρεμεί η καταχώριση παραστατικών μετά από το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στις ελεγκτικές αρχές μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 ή αν τηρείται διαφορετικό (κατώτερης κατηγορίας) από το οριζόμενο, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014), λογιστικό σύστημα. Με την παράγραφο 1β επιτυγχάνεται η επιβολή αυστηρότερου προστίμου και στην περίπτωση της μη διαφύλαξης των ΦΗΜ, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, εξαιτίας της παραβατικής συμπεριφοράς που έχει παρατηρηθεί από πλήθος οντοτήτων που επικαλούνται την απώλεια των υπόψη αρχείων που διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με αποτέλεσμα τη μη καταχώριση ή και την ανακριβή καταχώριση των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται με τη χρήση ΦΗΜ στα λογιστικά βιβλία των υπόχρεων οντοτήτων. Επισημαίνεται ότι το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από την έναρξη ισχύος της προτεινόμενης διάταξης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων πρόστιμο ύψους 10.000,00€ (περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 54^Ε του Ν. 4174/2013) για την μη διαφύλαξη της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αρ. μητρώου, κατόπιν της υπ' αρ. πρωτ./.....2021 αίτησής της προς την φορολογική αρχή για απαλλαγή από το πρόστιμο λόγω κλοπής της ταμειακής της μηχανής. Η προσφεύγουσα σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια και σύνεση ως προς την διαφύλαξή της, παραχωρώντας την σε τρίτα πρόσωπα (σύζυγο και πεθερό).

Επειδή, τουλάχιστον κατά την ημέρα της κλοπής υπήρχαν καταγεγραμμένες στο Ζ συναλλαγές της προσφεύγουσας, οι οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων της και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν έχει την δυνατότητα να διαπιστώσει την αξία των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθής επιβολής προστίμου κατ' εφαρμογή της παρ. 1^α του άρθρου 54^ε του Ν. 4174/2013 για την παράβαση της μη τήρησης βιβλίων προβάλλεται παρελκυστικώς, καθώς το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής ταμειακής μηχανής της (περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 54^ε του Ν. 4174/2013).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/...../2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4174/2013 Ν. 4308/2014 και Ν. 4714/2020 της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./.....2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54^ε του Ν. 4174/2013 κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του και με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. / 2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

Πρόστιμο 54Εξ1 του Ν. 4174/2013.	10.000,00€
----------------------------------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.