



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09.02.2024

Αριθμός απόφασης: 379

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατά της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από Έκθεση Διαπίστωσης Παράβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω απώλειας της φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.).

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Διαπίστωσης Παράβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. αίτημά της γνωστοποίησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, την απώλεια του φορολογικού ταμειακού μηχανισμού της, με αριθμό μητρώου, λόγω κλοπής την

Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής, επιβλήθηκε σε βάρος της το προσβαλλόμενο πρόστιμο, καθώς η απώλεια του Φ.Τ.Μ. αποτελεί διαδικαστική παράβαση της περίπτωσης η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. που επισύρει το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ποσού 2.500,00 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή της, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, διότι, κατά τους ισχυρισμούς της, είχε λάβει όλα τα μέτρα ασφαλείας και, συγκεκριμένα, είχε τοποθετήσει συναγερμό στο κατάστημά της το έτος 2012, είχε τοποθετήσει ηλεκτρικά ρολά και τζάμια βαθέως τύπου και κλειδαριές ασφαλείας. Επίσης, το κατάστημά της κατά τις βραδινές ώρες που δεν λειτουργούσε ήταν φωτιζόμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι 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, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, 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 υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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 παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 της περ. 2 ζ «Μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')» της ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε ότι:

«1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

..... Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» του Κ.Φ.Δ., 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.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.».

Επειδή, με την παρ. 13 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)» της ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε ότι: «.....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 παρ. 2 του άρθ. 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. 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, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 4206/2011, ΣΤΕ4782/1996, ΣΤΕ3693/1992), σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγο ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008 της Γ.Γ.Δ.Ε., 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, από τα ανωτέρω συνεπάγεται ότι σε περιπτώσεις καταστροφών ή κλοπών, οι εν γένει καταστροφές ή απώλειες πρέπει να τεκμηριώνονται από εκθέσεις ή βεβαιώσεις αρμόδιας δημόσιας υπηρεσίας. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προσκόμισε απόσπασμα από το Βιβλίο αδικημάτων και συμβάντων του Τμήματος Ασφαλείας Ελευσίνας, όπου κατά δήλωσή της, αναφέρει ότι: «προσήλθε σήμερα και περί ώρα 10:45 στην υπηρεσία η στο, κάτοικος, κάτοχος του υπ'αρίθμ. και ζητώντας την ποινική δίωξη άγνωστου-ων δράστη-ων, κατέθεσε ενόρκως ότι: Είναι ιδιοκτήτης

πρατήριου άρτου στην Την και περί ώρα 03:50 ώρα που το κατάστημα είναι κλειστό και σύμφωνα με τα όσα κατέγραψε η κάμερα ασφαλείας του καταστήματος, άγνωστοι δράστες επιβαίνοντες σε ΙΧΕ αυτ/το μάρκας μάλλον NISSAN ασημί γκρι , πλησίασαν τα ρολά του καταστήματος, και κάνοντας όπισθεν με ταχύτητα, έπεσαν πάνω σε αυτά με αποτέλεσμα να σπάσουν και να στραβώσουν τα ρολά καθώς και η εσωτερική τζαμαρία . Στην συνέχεια ο συνοδηγός εξέρχεται του αυτ/του σηκώνει τα στραβωμένα ρολά και εισέρχεται στο κατάστημα εφόσον και η τζαμαρία ήταν όλη σπασμένη και από το εσωτερικό του καταστήματος αφαίρεσαν την ταμειακή μηχανή η οποία περιείχε το χρηματικό ποσό των πεντακοσίων -500- Ευρώ και ένα κινητό τηλέφωνο , με νούμερο, και , μάρκας Προσπάθησαν να αφαιρέσουν και μία ηλεκτρονική ζυγαριά πλην όμως δεν τα κατάφεραν λόγω των καλωδίων και αποχώρησαν. Ενεργείται προανάκριση.» Δεν προσκομίστηκαν εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής, δικαστικές αποφάσεις κλπ, όπου θα αποδεικνυόταν περαιτέρω τόσο η διάπραξη της εν λόγω παράβασης αλλά και ότι η προσφεύγουσα επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των απολεσθέντων στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, υπέβαλε αίτημα ακύρωσης του προσβαλλόμενου προστίμου, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Η αίτησή της απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθ. απαντητικό έγγραφο.

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 παρ.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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Διαπίστωσης Παράβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Καταλογιζόμενο ποσό: 2.500,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.