



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1991

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «.....» με έδρα επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμό/16-02-2024 Πράξης Επιβολής

Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/16-02-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/02/2024 έκθεση ελέγχου ν. 4987/2022 και ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

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

Επί της από 15/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΦΜ** 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. /16-02-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ, λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.) με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.1 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ.2 του ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1η και 2ε του ίδιου νόμου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Την **23/06/2020** προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ο εξουσιοδοτημένος από την προσφεύγουσα λογιστής, προσκομίζοντας Δήλωση Μεταβολής - Παύσης λειτουργίας Φ.Τ.Μ. (Εντυπο Β2), που έλαβε αριθμό πρωτ. /23-06-2020 και αφορούσε στη με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ. του υποκαταστήματος που διατηρούσε η προσφεύγουσα στο Ως ημερομηνία παύσης δηλώθηκε η **31/01/2020**.

Μαζί με την δήλωση μεταβολής Β2, προσκομίστηκαν και τα κάτωθι δικαιολογητικά:

- Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν.1599/1986 της με την οποία δηλώθηκε η απώλεια της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ, λόγω κλοπής στις 30/01/2020,
- Η από 03/02/2020 και με αριθ. πρωτ. «ΒΕΒΑΙΩΣΗ - ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΝΤΩΝ ΤΗΣ 30/01/2020» του Τμήματος Ασφάλειας βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε μήνυση σε βάρος αγνώστου δράστη/ων για την κλοπή της εν λόγω ταμειακής μηχανής την **30/01/2020**.

Στις **24/06/2020** η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής λειτουργίας του υποκαταστήματος που διέθετε στο και προέβη σε διακοπή εργασιών του συγκεκριμένου υποκαταστήματος με ημερομηνία διακοπής την **31/01/2020**.

Στη συνέχεια, με αιτία την υποβολή της δήλωσης απώλειας της εν λόγω Φ.Τ.Μ. και της ανωτέρω Υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 ν.1599/1986 της ότι η απώλεια επήλθε λόγω κλοπής, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν. 4987/2022, βάσει της υπ' αρ. /24-05-2022 εντολής ελέγχου. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ. /16.06.2022 Πρόσκληση - Αίτημα παροχής πληροφοριών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, με την οποία ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να

προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία σχετικά με την απώλεια λόγω κλοπής της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ. (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής από επιτόπιο έλεγχο, αποδεικτικά ύπαρξης συστήματος συναγερμού, ασφαλιστήριου συμβολαίου κ.λ.π.), από τα οποία να προκύπτει ότι παρόλο που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες για τη διαφύλαξη της ανωτέρω ταμειακής μηχανής, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση προσκόμισε στον έλεγχο:

- Τα τελευταία 19 εκδοθέντα Ημερήσια Δελτία κίνησης « Z » της εν λόγω Φ.Τ.Μ. καθώς και αντίγραφο βιβλίου συντήρησης και επισκευών.
- Την από 10/07/2022 και με αριθ. πρωτ.-α «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ – ΣΥΜΒΑΝΤΩΝ – ΚΛΟΠΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ» του Τμήματος Ασφάλειας, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε μήνυση σε βάρος αγνώστου δράστη-ων για την κλοπή της εν λόγω ταμειακής μηχανής την 30/01/2020 και παρά την έκδοση αναζητήσεων δεν κατέστη δυνατή η ανακάλυψη του άγνωστου δράστη, ούτε έχει ανευρεθεί ή παραδοθεί η ανωτέρω ταμειακή μηχανή.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να τεκμηριώνουν κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι η απώλεια της με αριθ. μητρ. Φ.Τ.Μ., επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης και επιπλέον το μεγάλο χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της δήλωσης κλοπής στην Αστυνομική Ασφάλεια Χαλκίδας την 03/02/2020 και της δήλωσης παύσης λειτουργίας της εν λόγω Φ.Τ.Μ. την 23/6/2020, δεν αποδέχτηκε ότι στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4987/2022 περί απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας και ως εκ τούτου σε βάρος της προσφεύγουσας επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ίσο με 2.500,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4987/2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη δε φέρει επαρκή αιτιολογία, διότι δεν διευκρινίζει σε τι συνίστατο η αμέλειά της ως προς την απώλεια της ΦΤΜ του υποκαταστήματός της.
- Η Φορολογική Διοίκηση επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο, προβαίνοντας σε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 61 παρ. 1 του ν. 4987/2022 και της νομικής έννοιας της ανωτέρας βίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης:

«... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης:

«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.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης:

«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 το άρθρο 13, παρ. 2 του ν.4987/2022:

«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 υπαρχείωση 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 **ΠΟΛ 1026/2018** «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα εξής:

«**IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ** Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61, παρ. 1 του ν.4987/2022:

«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, με το υπ' αριθμόν **1076635/16/0015/14-07-2008** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε, ότι:

«... 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 επιμελείας 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), ορίζεται ότι:

«13. 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 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.

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, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 11.3. της υπ' αριθμ. **Ε.2028/2023** εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «**11.3. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που η οντότητα προσέλθει αυτοβούλως στην αρμόδια φορολογική αρχή και υποβάλει δήλωση απώλειας ΦΗΜ, πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου (βλ. παρ. 1 της παρούσας) δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ αλλά επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ύψους δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ανεξαρτήτως του πλήθους ΦΗΜ που αναφέρονται στη σχετική δήλωση απώλειας για την παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ.**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4987/2022:

«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, η προσφεύγουσα στις 23/06/2020 υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας Δήλωση Μεταβολής- Παύσης λειτουργίας Φ.Τ.Μ. με ημερομηνία παύσης την 31/01/2020, που έλαβε αριθμό πρωτ./23-06-2020 και αφορούσε στη με αριθμό μητρώου του υποκαταστήματος που διατηρούσε στο, καθώς και Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν.1599/1986 με την οποία δηλώθηκε η απώλεια της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ, λόγω κλοπής στις 30/01/2020.

Ακολουθώντας στις 24/06/2020, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής λειτουργίας του υποκαταστήματος που διέθετε στο και προέβη σε διακοπή εργασιών του συγκεκριμένου υποκαταστήματος με ημερομηνία διακοπής την 31/01/2020.

Επειδή, εν συνεχεία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ./16-06-2022 Πρόσκληση - Αίτημα παροχής πληροφοριών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, με την οποία της ζητήθηκε να προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία σχετικά με την απώλεια λόγω κλοπής της με αριθμό μητρώου Φ.Τ.Μ. (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής από επιτόπιο έλεγχο, αποδεικτικά ύπαρξης συστήματος συναγερμού, ασφαλιστήριου συμβολαίου κ.λ.π.), από τα οποία να προκύπτει ότι παρόλο που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες για τη διαφύλαξη της ανωτέρω ταμειακής μηχανής, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση προσκόμισε στον έλεγχο την από 10/07/2022 και με αριθ. πρωτ./.....-α «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ – ΣΥΜΒΑΝΤΩΝ – ΚΛΟΠΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΜΗΧΑΝΗΣ» του Τμήματος Ασφάλειας, βάσει της οποίας επαληθεύεται το γεγονός ότι το συμβάν δηλώθηκε από την ίδια και ότι μετά τον σχηματισμό ποινικής δικογραφίας κατ' αγνώστων δραστών και την έκδοση αναζητήσεων, δεν υπήρξε καμία εξέλιξη.

Επειδή, ουδέποτε προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας ή στην υπηρεσία μας, κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στοιχεία, όπως ενδεικτικά εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής από επιτόπιο έλεγχο,

αποδεικτικά ύπαρξης συστήματος συναγερμού, ασφαλιστήριου συμβολαίου κ.λ.π., από τα οποία να προκύπτει κατ' αρχάς η ίδια η τέλεση του επικαλούμενου γεγονότος της κλοπής και δη κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, και περαιτέρω ότι παρόλο που εκείνη επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες για τη διαφύλαξη της ανωτέρω ταμειακής μηχανής, το επικαλούμενο γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί.

Επειδή, τα έγγραφα του Τμήματος Ασφαλείας που προσκομίσθηκαν δεν αναφέρουν επιτόπια έρευνα των αστυνομικών οργάνων και διαπίστωση από εκείνους των καταγγελλθέντων, αλλά περιγράφουν ένα περιστατικό που καταγράφηκε αποκλειστικά κατά δήλωση της ίδιας της προσφεύγουσας.

Επειδή, επιπλέον παρήλθε μεγάλο χρονικό διάστημα μεταξύ της δήλωσης κλοπής στην Αστυνομική Ασφάλεια την 03/02/2020 και της δήλωσης παύσης λειτουργίας της εν λόγω Φ.Τ.Μ. την 23/6/2020.

Επειδή, τα ως άνω δεδομένα, καταδεικνύουν ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν στοιχειοθετείται η ανωτέρα βία που επικαλείται η προσφεύγουσα ως προς την απώλεια της Φ.Τ.Μ. του υποκαταστήματός της και συνακόλουθα δεν τυγχάνουν εφαρμογής, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4987/2022 περί απαλλαγής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται τη συνδρομή ανωτέρας βίας, και δη του επιβληθέντος lock down ενόψει της πανδημίας του covid, το οποίο την οδήγησε στην καθυστέρηση δήλωσης της απώλειας της Φ.Τ.Μ. στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ορθώς επισημαίνεται στην έκθεση απόψεων της φορολογικής αρχής ότι, σύμφωνα με την από 11/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Κατεπείγοντα μέτρα αντιμετώπισης των αρνητικών συνεπειών της εμφάνισης του κορωνοϊού και της ανάγκης περιορισμού της διάδοσής του» (ΦΕΚ Α' 55), η έναρξη του lock down επήλθε την 13^η/03/2020, δηλαδή ήδη πολύ μετά την πάροδο απράκτου της 10ημέρης προθεσμίας από το περιστατικό της κλοπής που επικαλείται η προσφεύγουσα, εντός της οποίας η ίδια όφειλε κατ' αρ. 12 παρ. 14 ν. 4308/2014 να δηλώσει την παύση λειτουργίας της Φ.Τ.Μ. Το δε ως άνω lock down ήρθη την 31/05/2020, ήτοι ήδη ένα μήνα πριν από την υποβολή της δήλωσης απώλειας. Στο μεσοδιάστημα, όλες οι Υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης λειτουργούσαν κανονικά, ενώ οι πολίτες υπέβαλαν αιτήματα μέσω των ηλεκτρονικών διευθύνσεων των Δ.Ο.Υ. και μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας "my aade".

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, ορίζεται:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στη με ημερομηνία θεώρησης 16/02/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 16/02/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. /15-03-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΦΜ** και την επικύρωση της /16-02-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. /16-02-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020: συνολικό ποσό για καταβολή **2.500,00 ευρώ**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.