



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1235

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8

Ταχ. Κωδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, ΤΚ, κατά της υπ' αριθ. /16-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν. 5104/24 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ φορολογικής περιόδου 01/05/2024-31/05/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ καθώς και την από έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, 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' αριθ. /16-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ, φορολογικού έτους 2024 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η οποία τηρεί βιβλία κατά το απλογραφικό σύστημα, πρόστιμο ποσού 250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53§1&2 του ν. 5104/24, καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 02.08.24 την υπ' αριθ. αρχική δήλωση παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία που αφορούσε το μήνα παρακράτησης Μαΐου του έτους 2024.

Σύντομο Ιστορικό

Στις 31.07.2024, στο λογιστικό γραφείο «.....» το οποίο είχε αναλάβει την τήρηση των λογιστικών αρχείων -συμπεριλαμβανομένης της μισθοδοσίας-της προσφεύγουσας παρουσιάστηκε τεχνική βλάβη στο μοναδικό ηλεκτρονικό υπολογιστή που ήταν καταχωρημένα τα αρχεία μισθοδοσίας των πελατών.

Το λογιστικό γραφείο επικοινωνήσε αυθημερόν με τεχνικό ο οποίος παρέλαβε τον υπολογιστή στις 31.07.2024 και κατάφερε να επισκευάσει τη βλάβη την επόμενη μέρα 01.08.2024 και την μεθεπόμενη, ήτοι την 02.08.2024, υπεβλήθησαν εκπρόθεσμα οι δηλώσεις φόρου από μισθωτή εργασία.

Στα πλαίσια αυτά, το λογιστικό γραφείο υπέβαλε προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυκόνου στις 01.08.24 το υπ' αριθ. αίτημα, μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» αιτούμενο τον μη καταλογισμό προστίμων για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης ΦΜΥ επικαλούμενο λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι τεχνικού προβλήματος του ηλεκτρονικού υπολογιστή του λογιστικού γραφείου.

Παρόμοια αιτήματα υπεβλήθησαν προς τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου και τον Οκτώβριο και Δεκέμβριο του ίδιου έτους.

Τα ως άνω αιτήματα απαντήθηκαν αρνητικά με το υπ' αριθ. πρωτ. /07.01.25 έγγραφο της ΔΟΥ Μυκόνου στο οποίο αναφέρεται ότι βάσει του ν. 5104/2024 άρθρο 71 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας'.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Για λόγους ασφαλείας ο ηλεκτρονικός υπολογιστής στον οποίο φυλάσσονταν τα αρχεία μισθοδοσίας ήταν μοναδικός και αυτόνομος. Συγκεκριμένα στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται:

‘Σημειώνω ότι, κατόπιν ενημέρωσης, είναι ο μοναδικός που έχει τα αρχεία της μισθοδοσίας, είναι αυτόνομος και περιέχει μόνο τα προγράμματα και στοιχεία που έχουν σχέση με την μισθοδοσία, και δεν είναι συνδεδεμένος με κάποιον σέρβερ .

Ο βασικός λόγος για την αυτονομία του, είναι η όσο το δυνατόν καλύτερη εξασφάλιση της ασφάλειας του κεντρικού σέρβερ του γραφείου (που περιέχει στοιχεία 30ετίας των

πελατών) από κακόβουλα λογισμικά. Διότι από την 1/7/2024, ενεργοποιήθηκαν οι κάρτες εργασίας, με αποτέλεσμα να υπάρχει καθημερινή αυτόματη και συνεχής λήψη αρχείων οροθέτησης τόσο από τους εργοδότες, όσο και από τους υπάλληλους, γεγονός το οποίο ενέχει κινδύνους, διότι λαμβάνονται πολλά στοιχεία, τα οποία δεν είναι σίγουρο ότι είναι όλα ασφαλή, και δεν περιέχουν ιούς.'

2) Η Φορολογική Αρχή κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν ακολούθησε τις διατάξεις του άρθρου 20 §2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του ν. 2690/99 (ΚΔΔ) στερώντας από την προσφεύγουσα το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπό κρίση προσφυγή:

- Αλληλογραφία με τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματα μου» με ημερομηνία 01.08.24, 21.10.24, 16.12.24, 17.12.24 και 31.12.24.
- Το υπ' αριθ./31.07.24 Δελτίο Αποστολής που εξέδωσε το λογιστικό γραφείο «.....» με ΑΦΜ..... με το οποίο μεταφέρθηκε ο εκτός λειτουργίας υπολογιστής από την έδρα του λογιστικού γραφείου στην έδρα της τεχνικής εταιρείας.
- Το υπ' αριθ./01.08.24 Δελτίο Αποστολής που εξέδωσε η εταιρεία «..... » με ΑΦΜ: με το οποίο επιστράφηκε ο επισκευασμένος υπολογιστής στο λογιστικό γραφείο.
- Το υπ' αριθ./01.08.24 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: προς το λογιστικό γραφείο «.....» με ΑΦΜ: στο οποίο απεικονίζεται το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών και η συμφωνηθείσα τιμή πώλησης.
- Το υπ' αριθ./01.08.24 Τ.Δ.Α. που εξέδωσε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: προς το λογιστικό γραφείο «.....» με ΑΦΜ: στο οποίο απεικονίζεται το είδος των χρησιμοποιηθέντων για την επισκευή υλικών και η συμφωνηθείσα τιμή πώλησης.
- Βεβαίωση επισκευής Η/Υ της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59 § 1 & 2 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή:

α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους.....

2. Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος. Εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.».

Επειδή στο άρθρο 60 § 1 & 5 του ν. 4172/13 ορίζεται ότι :

1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος «των ημερομισθίων» και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο. {.....}
5. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 53 του Ν.5104/24 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: γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, [...]
2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος [.....]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1049/11.2.2014 «Καθορισμός του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011» ορίζεται ότι:

Άρθρο 4 Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 και της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής του ασφαρίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 67).

Επειδή με διατάξεις του άρθρου 71 § 1, 2 & 3 του Ν.5104/2024 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας» 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 Αριθμό Φορολογικού Μητρώου 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.

3. Ο Διοικητής αποφάινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για τον μήνα Μάιο του έτους 2024 υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 02.08.24 την με αριθ. αρχική δήλωση παρακρατουμένου φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις, ενώ η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής ήταν η 31.07.24.

Επειδή, το λογιστικό γραφείο της προσφεύγουσας υπέβαλε προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μυκόνου στις 01.08.24 το υπ' αριθ. αίτημα, μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματα μου», στο οποίο ανέφερε την πρόθεση του για υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων κατόπιν επισκευής της τεχνικής βλάβης.

Επειδή, στη συνέχεια το λογιστικό γραφείο υπέβαλε εκ μέρους των πελατών του αίτημα απαλλαγής από τα προσβαλλόμενα πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας στο οποίο η Δ.Ο.Υ. Μυκόνου απάντησε αρνητικά με το με Α.Π.-07/01/25 έγγραφό της ως ακολούθως: «Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος σας κάνουμε γνωστό ότι τα πρόστιμα στα οποία αναφέρεστε επιβλήθηκαν βάσει του ν. 5104/2024 άρθρο 53 παρ. 2.....Επίσης βάσει του Ν. 5104/2024 άρθρο 71 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 13 της ΠΟΛ 1252/2015 αναφέρεται η έννοια της ανωτέρας βίας: «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, στην υπ' αριθ. 89/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα κάτωθι:

«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 Denkavit, 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, στην υπ' αριθ. 45/2024 γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα κάτωθι:

«Περαιτέρω με τον όρο ανωτέρα βία, η οποία αποτελεί γενική αρχή δικαίου και εφαρμόζεται ακόμα, και εάν ο νομοθέτης δεν προβλέπει κάτι σχετικά, χαρακτηρίζεται οποιοδήποτε τυχηρό γεγονός, του οποίου η επέλευση, ως εκ της φύσεώς του, είναι για τις ανθρώπινες δυνάμεις απρόβλεπτη και αναπότρεπτη. Η κατηγορία των τυχηρών, για την οποία χρησιμοποιείται ο όρος ανωτέρα βία (vis major), περιλαμβάνει βασικά τις ακραίες περιπτώσεις εκείνων των περιστατικών, που είναι για τις ανθρώπινες δυνάμεις αδύνατο να αποτραπούν ή τουλάχιστον δυσκολότερο από ότι τα λοιπά τυχηρά, δηλαδή τα υπό στενή έννοια, που βρίσκονται πλησιέστερα προς την αμέλεια (Α.Π. 513/2016, Μ. Σταθόπουλος, Γενικό Ενοχικό Δίκαιο, εκδ. 5η 2018, σελ. 370 επ., Γεωργιάδη-Σταθόπουλου «Αστικός Κώδιξ», Τομ. ΙΙ, Γενικό Ενοχικό, εκδ. 1979, σελ. 182, Γεωργιάδης «Ενοχικό Δίκαιο» τόμος 1, 5η εκδ. 2007, σελ. 94- 97, Φίλιος «Ενοχικό Δίκαιο» Γενικό Μέρος, 6η εκδ. 2011, σελ. 300-302). Επίσης είναι δεδομένο πως στην θεωρία και τη νομολογία, στην έννοια της ανώτερης βίας εμπίπτει και το απρόβλεπτο και αναπότρεπτο γεγονός, το οποίο αποτελεί αποκύημα πράξης της κανονιστικά δρώσας Διοίκησης, (ΑΠ 284/1953, ΝοΒ 1953, 470, 476/1977, ΝοΒ 1978, 54, 633/2011, δημοσ. ΝΟΜΟΣ, Εφ.Πατρ 82/1965, ΕΕΝ 1966, 722, Εφ.Αθ 86/1971, Αρμ 1971, 524, 207/1971, Αρμ. 1971 579). Η συνδρομή λόγου ανωτέρας βίας στο πρόσωπο στο πρόσωπο εκείνου που αφορά, συνιστά, κατά το μέρος που τούτο είναι εφικτό, λόγο άρσης του συνόλου των δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από την μη εκπλήρωση ή μη έγκαιρη εκπλήρωση εκ μέρους του, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου, ούτως ώστε να μην παραβιάζεται κατοχυρωμένη από το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή της ισότητας (βλ. ΣτΕ 367/2001, 334/2000, 2997/1999, ΑΕΠΠ 1460/2019, ΝΣΚ 366/2008, ΑΠ 513/2016, ΕφΛαμ 186/2011, ΕφΠειρ 59/2010, ΑΠ 1537/2008, ΑΠ 1497/2008, ΟΛΑΠ 29/1992, ΜονΠρΠατρ 487/1992, ΟΛΑΠ 15/1987, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ). Ως περιστατικά ανωτέρας βίας έχουν κριθεί νομολογιακά ο σεισμός, η καθίζηση του εδάφους, ο κεραυνός, η 10 ασυνήθης καταιγίδα, η τρικυμία και η σφοδρή θαλασσοταραχή, η ακραία και μη επαρκώς προβλεφθείσα κακοκαιρία, η αιφνίδια αρρώστια του δικαιούχου, εφόσον καθιστά αδύνατη τη σχετική ενέργεια, η εσφαλμένη νομική συμβουλή δικηγόρου προς πελάτη του, **Αντιθέτως, συνδρομή ανωτέρας βίας έχει αποκρουσθεί σε περιπτώσεις**

οικονομικής δυσχέρειας, διάλυσης επιχείρησης, απουσίας στο εξωτερικό, απλής ασθένειας του δικηγόρου ή του διαδίκου, βλάβης συστήματος αυτοκινήτου, ολισθηρότητας του εδάφους κ.ά. (βλ. Σταθόπουλο, «Επιτομή Γενικού Ενοχικού Δικαίου», Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2004, σελ. 104 επ., καθώς και Β. Α. Βαθρακοκοίλη, «ΕρΝομΑΚ, Ερμηνεία-Νομολογία Αστικού Κώδικα» (κατ' άρθρο), Τόμος Β' »).

Επειδή, στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. Δ6Α1036682 ΕΞ2014 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.....

Ύστερα από εξέταση των δικαιολογητικών που απέστειλε μέσω αιτημάτων και email στην υπηρεσία μας η κυρία, δεν τεκμαίρεται αδυναμία υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου (ΦΜΥ) λόγω ανωτέρας βίας και για το λόγο αυτό δεν μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο των ισχυρισμών του προσφεύγοντος..... Τέλος, ο προσφεύγων δεν εξουσιοδότησε – νομιμοποίησε τη έτσι ώστε να ενεργήσει στο όνομά του και για λογαριασμό του ενώπιον της υπηρεσίας μας. Όλες οι ενέργειες της στερούνται ενεργητικής νομιμοποίησης, με αποτέλεσμα να θεωρούνται ως μηδέποτε ασκηθείσες και ταυτόχρονα να καθιστούν την υπό κρίση προσφυγή κατ' ουσία αβάσιμη.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και λαμβάνοντας υπόψη την αντικειμενική θεωρία (απόλυτη) το εν λόγω γεγονός δε μπορεί να κριθεί ως εξωτερικό γεγονός, ήτοι έξω από τη σφαίρα επιρροής του ανθρώπου, καθόσον τέτοια γεγονότα σχετίζονται με περιπτώσεις που περιλαμβάνουν αναπότρεπτα συμβάντα (πόλεμοι, σεισμοί, ναυάγιο κ.λπ.).

Επειδή, σύμφωνα με την υποκειμενική (σχετική) θεωρία, η οποία περιλαμβάνει στην έννοια της ανωτέρας βίας και γεγονότα «εσωτερικά» θεωρώντας δε κρίσιμο ότι τα γεγονότα αυτά είναι απρόβλεπτα (άρα ασυνήθιστα) και αναπότρεπτα και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, τα οποία ωστόσο δεν προκύπτουν από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης καθόσον η επικαλούμενη ανωτέρα βία δεν αποδεικνύεται εκ μέρους της προσφεύγουσας επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση, ικανή να αποτρέψει το επίμαχο συμβάν της εκπρόθεσμης τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων της, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή υπηρεσία.

Ως εκ τούτου ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας δε γίνεται δεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεν ακολούθησε τις διατάξεις του άρθρου 20 §2 του

Συντάγματος και του άρθρου 6 του ν. 2690/99 (ΚΔΔ) στερώντας από αυτόν το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος :

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 παρ. 4 του Ν.5104/24 ορίζεται ότι :

Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων**, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζεται ότι:

«**1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.**

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.

(...)

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του ν.5104/24 σύμφωνα με το οποίο «1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις υπ' αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις του

Συμβουλίου της Επικρατείας, «(...) το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν». Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε για παράβαση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Υ. η οποία δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας δε γίνεται δεκτός.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 09/01/25 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./16.12.24 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν. 5104/24 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΜΥΚΟΝΟΥ φορολογικού έτους 2024.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Φορολογικό έτος 2024:

Πρόστιμο άρθρου 53§1& 2 περ. γ' του ΚΦΔ : 250,00 €

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς 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.

