



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/05/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 782

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. α. Το άρθρο 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ
β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
δ. 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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ. κατά των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

5. Τις με αριθμόπράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για τις οποίες ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 27.108,12€, για το φορολογικό έτος 2018, λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής μνήμης και των αρχείων που δημιούργησε ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 1, 5 παρ. 2 και 7 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 και του άρθρου 27 του ν. 5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57§2 του ίδιου νόμου.

Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 27.108,12€, για το φορολογικό έτος 2019, λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής μνήμης και των αρχείων που δημιούργησε ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 1, 5 παρ. 2 και 7 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 και του άρθρου 27 του ν. 5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57§2 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Κακή εκτίμηση αποδείξεων σχετικά με την απώλεια του φορολογικού μηχανισμού
2. Παραβίαση αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της Διοίκησης, Η φορολογική αρχή της δημιούργησε την πεποίθηση ότι η μείωση του προστίμου κατά 50% θα επέλθει με τη συμμόρφωσή της και την εντός δεκαημέρου υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 65 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον 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) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.....6. Τα πρόστιμα των παρ. 6 και 10 του άρθρου 53, των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54, της παρ. 6, όσον αφορά τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), και της παρ. 7 του άρθρου 57 επιβάλλονται μόνο εάν οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο για την παράβαση της παρ. 1 του άρθρου 57 δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 57...».

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή στο άρθρο 7 του Ν. 4308/2014 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 13§2 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί 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) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή στο άρθρο 57§2 και 4 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν

διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνημές και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου 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, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας 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 απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν 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.... 4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 2, το πρόστιμο της παρ. 2 μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Ειδικά εάν το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου της παρ. 2, το πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή της μη υποβολής δήλωσης.».

Επειδή σύμφωνα με την Ε2028/2023: «...Δ. Περιορισμός του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

14. Με την παρ. 3 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ ορίζεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 54Ε ΚΦΔ 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 προβλεπόμενο πρόστιμο 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 ΚΦΔ 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 ΚΦΔ της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.... Συμπερασματικά και σε ό,τι αφορά στον περιορισμό του προβλεπόμενου προστίμου, διακρίνονται οι εξής περιπτώσεις: (α) Εάν εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 ΚΦΔ είναι μικρότερο από το 50% του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, το πρόστιμο περιορίζεται, αλλά σε κάθε περίπτωση το άθροισμα του φόρου εισοδήματος, του προστίμου του άρθρου 58 και του περιορισμένου προστίμου του άρθρου 54Ε είναι ίσο με το αρχικό ύψος του προστίμου του άρθρου 54Ε (10.000, 30.000 ή 50.000 κατά περίπτωση). (β) Εάν εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 ΚΦΔ είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 50% του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, το πρόστιμο περιορίζεται κατά 50% και το τελικό καταλογιζόμενο ποσό (άθροισμα κύριου φόρου, προστίμου άρθρου 58 και του περιορισμένου προστίμου του άρθρου 54Ε) θα διαμορφώνεται ανάλογα με το ύψος του αθροίσματος του κυρίου φόρου και του προστίμου του άρθ. 58 της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.....».

Επειδή με το άρθρο 71 του Ν. 5104/2024 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».

Επειδή με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

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 στο υπ' αριθμ.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, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επέβαλε στην προσφεύγουσα πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 ύψους 27.108,12€ για έκαστο των φορολογικών ετών 2018 και 2019, λόγω μη διαφύλαξης της φορολογικής μνήμης και των αρχείων που δημιούργησε ο φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός με αρ. μητρώου Είχε προηγηθεί το με αριθμό πρωτοκόλλουαίτημα παροχής πληροφοριών της ανωτέρω φορολογικής αρχής, στο πλαίσιο της με αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της, με το οποίο ζητούνταν να προσκομιστούν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης της προσφεύγουσας των φορολογικών ετών 2018-2019. Η προσφεύγουσα με το με αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφό της δήλωσε, ότι έχει απολέσει τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό με αρ. μητρώου, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η ανάγνωση της φορολογικής μνήμης. Ειδικότερα ισχυρίστηκε ότι το καλοκαίρι (τέλος Ιουνίου) του έτους 2022, λόγω έντονων πλημμυρικών φαινομένων, η δημοτική κοινότητατου Δήμου Αβδήρων, στον οποίο ανήκει και το χωριό, όπου διατηρεί το παντοπωλείο της, κηρύχθηκε σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης. Εξαιτίας δε του ακραίου αυτού φαινομένου, το υπόγειο της οικίας της, ως και οι πλείστες παρακείμενες κατοικίες, πλημμύρισαν. Μετά την άντληση των υδάτων, διαπίστωσε, ότι σχεδόν όλα τα πράγματα που φυλάσσονταν στο υπόγειο, ήταν κατεστραμμένα. Δυστυχώς μεταξύ αυτών, τα περισσότερα από τα στελέχη των τιμολογίων και εν γένει παραστατικών, για την υπό κρίση περίοδο 2018-2019, καθώς φυλάσσονταν μέσα σε χαρτοκιβώτια, όπως επίσης οι φορολογικοί μηχανισμοί, κάποια εμπορεύματα, ως και προσωπικά και οικογενειακά πολύτιμα αντικείμενα. Για το λόγο αυτό ήταν και παραμένει αδύνατη η εύρεση της φορολογικής μνήμης και των φορολογικών αρχείων που δημιούργησε ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός με Αριθμό Μητρώου, για την φορολογική περίοδο 01.01.2018 31.12.2019.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν δήλωσε την απώλεια της φορολογικής μνήμης και των φορολογικών αρχείων που δημιούργησε ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός με Αριθμό Μητρώου αμέσως μετά την επικαλούμενη καταστροφή τους, παρά μόνο μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της οικείας πρόσκλησης για προσκόμιση στοιχείων της φορολογικής αρχής.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία, που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό της, όπως έγγραφο της αρμόδιας πυροσβεστικής υπηρεσίας, στο οποίο να βεβαιώνεται η άντληση των υδάτων από την οικία της προσφεύγουσας ή ακόμη και τον ίδιο τον φορολογικό μηχανισμό έτσι ώστε να διαπιστωθεί ότι λόγω των πλημμυρικών φαινομένων καταστράφηκε η φορολογική του μνήμη.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε από την φορολογική αρχή το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 57§3 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «3. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 2, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 66. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 33».

Επειδή στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: 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. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και των άρθρων 13 και 57 του Ν. 5104/2024 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών της επαληθεύσεων, οι οποίες διενεργήθηκαν στο πλαίσιο της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ.1 του ν. 5104/2024, εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα με αριθμόΣημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, δίνοντάς της παράλληλα προθεσμία

είκοσι (20) ημερών, προκειμένου αυτή να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Η φορολογική αρχή έκρινε καταρχήν ότι αφού παρήλθε η προθεσμία του άρθρου 6 παρ. 3 ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η προσφεύγουσα δεν διαφύλαξε τη φορολογική μνήμη και τα αρχεία που δημιούργησε ο Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός με αριθμό Μητρώου, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής των κυρώσεων που προβλέπονται από τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024.

Για τον υπολογισμό του προστίμου, κατά την έκδοση του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η φορολογική αρχή υπολόγισε αρχικά το μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα των τριών (3) τελευταίων ετών, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023	189.611,52
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022	178.950,89
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	173.600,06
ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	180.720,82

Στην συνέχεια, το πρόστιμο υπολογίστηκε στο 15% του μέσου όρου των δηλωθέντων εσόδων των τριών (3) τελευταίων ετών, ήτοι στο ποσό των 27.108,12€ (180.720,82 € X 15%), ανά ελεγχόμενο έτος, μειωμένο κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), βάσει των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του Ν. 5104/2024. Κατά συνέπεια, με την κοινοποίηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ότι επέκειται η έκδοση προστίμου ύψους 13.554,06€, για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2018 και 2019).

Εν συνεχεία η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα με το με αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο υπόμνημα αντιρρήσεων, εξέδωσε το με αρ.2ο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του οποίου το πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 προσδιορίστηκε στο ποσό των 14.528,28€ για το φορολογικό έτος 2018 και στο ποσό των 14.492,52€ για το φορολογικό έτος 2019.

Αναλυτικότερα, το πρόστιμο της παραγράφου 2 του Ν. 5104/2024 (27.108,12€) μειώθηκε κατά το ποσό που ισούται με το άθροισμα της προσδιορισθείσας (με την οικεία προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) διαφοράς φόρου εισοδήματος και του προστίμου για την υποβολή της ανακριβούς δήλωσης (βάσει του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022) ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Διαφορά κύριου φόρου: 8.386,56 €

Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ : 4.193,28 €

Σύνολο : 12.579,84 € < 13.554,06€ , το οποίο αντιστοιχεί στο 50% του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Διαφορά κύριου φόρου: 8.410,40 €

Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ : 4.205,20 €

Σύνολο : 12.615,60 € < 13.554,06 € , το οποίο αντιστοιχεί στο 50% του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης κατά την έκδοση του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου προσδιόρισε, τα επίμαχα πρόστιμα και για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Συνολικό Ύψος Προστίμου (λόγω μη διαφύλαξης φορολογικής μνήμης και αρχείων ΦΗΜ):
27.108,12 €

- Διαφορά φόρου εισοδήματος και προστίμου ανακριβούς δήλωσης:

12.579,84 €

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024: **14.528,28 €** .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Συνολικό Ύψος Προστίμου (λόγω μη διαφύλαξης φορολογικής μνήμης και αρχείων ΦΗΜ):
27.108,12 €

- Διαφορά φόρου εισοδήματος και προστίμου ανακριβούς δήλωσης:

12.615,60 €

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024: **14.492,52 €**

Ωστόσο, μετά την κοινοποίηση του με αριθμόΣημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Ξάνθης τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, καθώς και δηλώσεις αποδοχής των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Δεδομένης δε της μη έκδοσης οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν έχουν πλέον εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του ν. 5104/2024, καταλογίζοντας το ποσό των 27.108,12€ σε κάθε φορολογικό έτος.

Επειδή όπως ρητώς ορίζεται στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 η επιβάρυνση με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/προστίμου δεν δύναται να είναι μεγαλύτερη αυτής που προσδιορίζεται με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου/προστίμου.

Επειδή η φορολογική αρχή εν προκειμένω στο στάδιο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του ν. 5104/2024, φορολογικών ετών 2018-2019 επέβαλε μεγαλύτερα πρόστιμα στην προσφεύγουσα συγκριτικά με τα αντίστοιχα πρόστιμα, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στο με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και στους οικείους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 33 του Ν. 5014/2024. Όφειλε, ωστόσο, μετά την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος και των οικείων δηλώσεων αποδοχής των αποτελεσμάτων του ελέγχου και πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου να εκδώσει και να κοινοποιήσει στην

προσφεύγουσα νέο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο θα αποτυπώνονταν οι νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες θα είχαν ως συνέπεια την επιβολή μεγαλύτερων προστίμων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:..... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.....».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2018 & 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, για λόγους τυπικής πλημμέλειας

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
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.