



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/11/2020

Αριθμός Απόφασης: 2495

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01/07/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με έδρα στην, οδός, κατά της υπ' αριθ. /..... /..... /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού

έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./...../...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησης 30/03/2020 Έκθεση Ελέγχου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της ίδιας Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/07/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./...../...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 30.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 περ. θ' του ίδιου ως άνω άρθρου.

Ειδικότερα, με το υπ' αριθ. πρωτ./2015 έγγραφό του, το Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, ενημέρωσε την αρμόδια Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών (αρ. εισερχ./2015) ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε κατά τα έτη 2009 έως και 2014 στην παράβαση της έκδοσης 15.573 αποδείξεων από μη εγκεκριμένο-μη δηλωμένο μηχανισμό - σύστημα, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Φορολογικό Έτος	Αποδείξεις ανά έτος	Ελάχιστη συνολική αξία αποδείξεων ανά χρήση
2009	31	55,80 €
2010	3.747	6.744,60 €
2011	3.747	6.744,60 €
2012	3.757	6.762,60 €

2013	3.747	6.744,60 €
2014	544	979,20 €
Σύνολα:	15.573	28.031,40 €

Η Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών εξέδωσε την με αριθ./2020 εντολή ελέγχου, προκειμένου να καταλογίσει τις σχετικές παραβάσεις για το φορολογικό έτος 2014, δεδομένου ότι οι λοιπές χρήσεις που αναφέρονταν στην Έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας (2009-2013) είχαν υποπέσει σε παραγραφή.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, πεντακόσιες σαράντα τέσσερις (544) παραβάσεις διότι η προσφεύγουσα εξέδωσε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως και 22/02/2014 ισάριθμες αποδείξεις από μη εγκεκριμένο – μη δηλωμένο μηχανισμό, οι οποίες εξομοιώνονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Αοριστία Έκθεσης Ελέγχου – Έλλειψη αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου στερείται της απαιτούμενης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, καθότι από αυτήν αφενός δεν προκύπτει με βεβαιότητα αν η παράβαση αφορά μη έκδοση αποδείξεων από τον εγκεκριμένο μηχανισμό (ταμειακή μηχανή) και δεν αναφέρεται πώς διαπιστώθηκε αυτό, ή αν αφορά έκδοση αποδείξεων από μη εγκεκριμένο μηχανισμό. Επίσης δεν αναφέρεται αν η χρήση του μηχανισμού που χρησιμοποιείτο για τη λήψη των παραγγελιών είναι νόμιμη ή όχι.
- Άρνηση τέλεσης της παράβασης. Είναι αναληθές το συμπέρασμα του ελέγχου ότι δεν εκδόθηκαν οι επίδικες αποδείξεις καθόσον η ίδια αποδεικνύει ότι για την ελεγχόμενη περίοδο εξέδωσε αποδείξεις από εγκεκριμένο μηχανισμό για όλες τις συναλλαγές της, τις οποίες περιέλαβε και στις εκτυπώσεις «Ζ» της ταμειακής μηχανής αλλά και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Οι φερόμενες από τον έλεγχο ως «αποδείξεις από μη εγκεκριμένο μηχανισμό» δεν ήταν «αποδείξεις» αλλά απλά δελτία παραγγελιών. Το γεγονός ότι εκ προφανούς παραδρομής έφεραν την ένδειξη «Απόδειξη» (και όχι «νόμιμη απόδειξη»), δεν ασκεί καμία ουσιώδη επιρροή διότι για τις πράγματι εκτελεσθείσες παραγγελίες εκδόθηκαν όλες οι νόμιμες αποδείξεις.
- Σε κάθε περίπτωση, αν ήταν αληθές το συμπέρασμα του ελέγχου ότι δεν υπήρχε η

δυνατότητα τεχνικού ελέγχου της ταμειακής μηχανής για τη διαπίστωση της έκδοσης ή μη των αντίστοιχων συναλλαγών, αυτό δεν σημαίνει ότι δεν είχαν εκδοθεί οι αποδείξεις αλλά ότι δεν μπορούσε να διαπιστωθεί αν είχαν αυτές εκδοθεί.

- Δεν υφίσταται παράβαση διότι στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η παράβαση εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 10' του ν. 4174/2013, η οποία διάταξη δεν υπήρχε στο νόμο κατά το χρόνο τέλεσης της φερόμενης παράβασης αλλά προστέθηκε αργότερα.
- Για τη φερόμενη παράβαση, αμφότεροι οι ομόρρυθμοι εταίροι της προσφεύγουσας, δικάστηκαν και με την υπ' αριθ./2017 απόφαση του Α' Αυτοφώρου Μονομελούς Πλημμελειοδικείου κρίθηκαν αθώοι. Η απόφαση του ποινικού δικαστηρίου είναι αμετάκλητη και δημιουργεί δεσμευτικό δεδικασμένο για το γεγονός έκδοσης ή μη αποδείξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται παράβαση διότι στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η παράβαση εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 10' του ν. 4174/2013, η οποία διάταξη δεν υπήρχε στο νόμο κατά το χρόνο τέλεσης της φερόμενης παράβασης αλλά προστέθηκε αργότερα.

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 1 του άρθρου 7 του ίδιου ως άνω νόμου: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα

μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 (το οποίο με την κατάργηση του ν. 1809/1988 από 1/1/2015 παρέμεινε κατ' εξαίρεση σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015) ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. [...]

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

γ.2. Η έκδοση στοιχείων από μη εγκεκριμένο ή από εγκεκριμένο και παραβιασμένο ή παραποιημένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως μη έκδοση αυτών. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση α' και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 10 περίπτωση α' του ίδιου άρθρου και νόμου.. [...]

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997:

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. [...]»

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή ο Κώδικας φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) τέθηκε σε ισχύ την 01/01/2014 και κατά συνέπεια οι διατάξεις του είναι εφαρμοστέες στην κρινόμενη υπόθεση κατά την οποία αφενός ο έλεγχος διενεργήθηκε την 22/02/2014 και αφετέρου οι αποδιδόμενες παραβάσεις φέρεται να διαπράχθηκαν κατά το διάστημα από 01/01/2014 έως και 22/02/2014.

Επειδή, ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε από 01/01/2014 μέχρι και 17/10/2015, οπότε και καταργήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015: «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: α) [...], θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία, ι) [...]».

Επειδή με την περ. γ' της παρ. 2 του ν. 4174/2013, όπως αντίστοιχα ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης των αποδιδόμενων παραβάσεων, ορίζεται: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.»

Επειδή με βάση την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι» προβλέπονται ως προς τις Διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, μεταξύ άλλων, και τα παρακάτω:

«η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, η προσφεύγουσα επιχείρηση, κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της την 22/02/2014 διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε (544) παραβάσεις και συγκεκριμένα εξέδωσε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως και 22/02/2014 ισάριθμες αποδείξεις από μη εγκεκριμένο – μη δηλωμένο μηχανισμό, οι οποίες εξομοιώνονται, σύμφωνα με την περ. γ2 της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, ορθώς επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο σύμφωνα με την παρ. 1 θ' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, η οποία ήταν σε ισχύ κατά τον χρόνο διάπραξης των επίμαχων παραβάσεων (01/01/2014-22/02/2014) και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της αρνείται ότι υπέπεσε στην αποδιδόμενη παράβαση. Ειδικότερα, διατείνεται ότι είναι αναληθές το συμπέρασμα του ελέγχου ότι δεν εκδόθηκαν οι επίδικες αποδείξεις καθόσον η ίδια αποδεικνύει ότι για την ελεγχόμενη περίοδο εξέδωσε αποδείξεις από εγκεκριμένο μηχανισμό για όλες τις συναλλαγές της, τις οποίες περιέλαβε και στις εκτυπώσεις «Ζ» της ταμειακής μηχανής αλλά και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Οι φερόμενες από τον έλεγχο ως «αποδείξεις από μη εγκεκριμένο μηχανισμό» δεν ήταν «αποδείξεις» αλλά απλά δελτία παραγγελιών. Επισημαίνει δε ότι το γεγονός ότι εκ προφανούς παραδρομής έφεραν την ένδειξη «Απόδειξη» (και όχι «νόμιμη απόδειξη»), δεν ασκεί καμία ουσιώδη επιρροή διότι για τις πράγματι εκτελεσθείσες παραγγελίες εκδόθηκαν όλες οι νόμιμες αποδείξεις.

Επειδή με βάση τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτουν τα παρακάτω πραγματικά περιστατικά: Κατά τον διενεργηθέντα την 16/02/2015 επιτόπιο έλεγχο της Οικονομικής Αστυνομίας στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Εστιατόριο-Καφετέρια», διαπιστώθηκε από έλεγχο της απόδειξης που παραδόθηκε σε πελάτες που είχαν ζητήσει να πληρώσουν ότι απουσίαζαν από αυτή βασικά στοιχεία, όπως τα πλήρη στοιχεία της επιχείρησης, και ο αριθμός μητρώου της ταμειακής μηχανής από την οποία εκδόθηκε. Στη συνέχεια, οι ελεγκτές ενημερώθηκαν από τον υπεύθυνο της επιχείρησης ότι ενδεχομένως η εν λόγω απόδειξη εκδόθηκε από μηχανισμό ο οποίος είχε αγορασθεί προκειμένου να παρακολουθούνται οι παραγγελίες. Κατόπιν τούτου, ζητήθηκε από τον υπάλληλο της επιχείρησης να καταχωρηθεί μια παραγγελία με το φθηνότερο πωλούμενο

αγαθό, το οποίο ανέρχονταν σε 1,80€ και εκδόθηκε από τον επίμαχο μηχανισμό ένα «Δελτίο Παραγγελίας – Απόδειξη Λιανικής». Σε ερώτηση δε των ελεγκτών γιατί δεν εκδίδονταν αποδείξεις από τις ταμειακές μηχανές της επιχείρησης, ο ευρισκόμενος στον τόπο του ελέγχου υπάλληλος, απάντησε ότι εκδίδεται και νόμιμη απόδειξη από τις εν λειτουργία ΦΤΜ. Από την εξέταση των «Αποδείξεων Λιανικής» που εκδίδονταν από τον εν λόγω μη εγκεκριμένο και μη δηλωμένο μηχανισμό βρέθηκε πως αυτές λαμβάνουν αύξοντα αριθμό και μέχρι την στιγμή έναρξης του ελέγχου είχαν εκδοθεί 15.573 «Αποδείξεις Λιανικής». Προκειμένου να διασταυρωθεί από τον έλεγχο αν για τις ανωτέρω αποδείξεις είχαν εκδοθεί και οι νόμιμες αποδείξεις (αντίστοιχης αξίας) από τις εγκεκριμένες ταμειακές μηχανές ζητήθηκαν και λήφθηκαν αναφορές «Ζ» που εκδόθηκαν από τις ταμειακές μηχανές που εξυπηρετούσαν για την έκδοση αποδείξεων στην επιτόπια κατανάλωση, ώστε να συγκριθούν με τα ηλεκτρονικά αρχεία του μη εγκεκριμένου συστήματος. Ωστόσο, σε μεταγενέστερο χρόνο οπότε και κλιμάκιο αστυνομικών της Οικονομικής Αστυνομίας μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης ώστε να ληφθούν τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία του μηχανισμού, διαπιστώθηκε πως δεν υπήρχαν πλέον δεδομένα παραγγελιών για την ημερομηνία του αρχικού ελέγχου (22/02/2014) και παλαιότερα. Ακολούθως, ο έλεγχος προχώρησε σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, αποστέλλοντας το σύνολο των αποθηκευμένων αρχείων που αφορούσαν το πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης για χώρους εστίασης το οποίο ήταν εγκατεστημένο στον υπολογιστή της επιχείρησης, στο Τμήμα Εξέτασης Ψηφιακών και Ηχητικών Πειστηρίων της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών προς εξέταση. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της ανωτέρω Υπηρεσίας δεν υπήρχαν αρχεία που να αφορούν τις παραγγελίες του ελεγχόμενου διαστήματος. Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις και λαμβάνοντας υπόψη τη μη δυνατότητα επαλήθευσης της ακριβούς χρονικής στιγμής και αξίας των 15.573 αποδείξεων που εκδόθηκαν από τον μη εγκεκριμένο-μη δηλωμένο μηχανισμό, ο έλεγχος έλαβε ως χρόνο έκδοσης των εν λόγω αποδείξεων την ημερήσια ανά έτος αναλογία και ως αξία εκάστης εξ αυτών το ποσό του φθηνότερου αγαθού (1,80€) που διέθετε η επιχείρηση στο κατάστημά της, προσδιορίζοντας τις ακόλουθες ανά χρήση διαφορές:

Ελεγχόμενο διάστημα	(15.573 αποδείξεις / 1.517 ημέρες * ημέρες ανά χρήση	Αριθμός αποδείξεων ανά χρήση * ελάχιστη αξία ανά απόδειξη (1,80€)
28/12/2009-31/12/2009	31 αποδείξεις	55,80

01/01/2010-31/12/2010	3.747 αποδείξεις	6.744,60
01/01/2011-31/12/2011	3.747 αποδείξεις	6.744,60
01/01/2012-31/12/2012	3.757 αποδείξεις	6.762,60
01/01/2013-31/12/2013	3.747 αποδείξεις	6.744,60
01/01/2014-22/02/2014	544 αποδείξεις	979,20
Σύνολα	15.573 αποδείξεις	28.031,40

Κατόπιν των παραπάνω, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών η σχετική έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας, η οποία με τη σειρά της εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη για το φορολογικό έτος 2014, καθόσον οι λοιπές χρήσεις είχαν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή η προσφεύγουσα για την απόδειξη του ισχυρισμού της ότι εξέδωσε τις επίμαχες αποδείξεις, επικαλείται και προσκομίζει στην υπηρεσία μας εκτύπωση του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων για την περίοδο από 01/01/2014 έως και 28/02/2014.

Επειδή ωστόσο, το προσκομισθέν στοιχείο δεν δύναται να αξιολογηθεί, καθόσον, όπως ρητά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα είχε σκοπίμως προβεί σε οριστική διαγραφή όλων των δεδομένων από τον επίμαχο μηχανισμό. Κατά συνέπεια, χωρίς τα δεδομένα του μηχανισμού προς αντιπαραβολή, δεν δύναται να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διαπιστωθεί εάν για τις αποδείξεις που εξέδωσε μέσω του μη εγκεκριμένου και μη δηλωμένου μηχανισμού, εξέδωσε ακολούθως, ως είχε την υποχρέωση, αποδείξεις και από τις ταμειακές μηχανές που διέθετε και εάν στη συνέχεια καταχώρησε αυτές στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τη φερόμενη παράβαση, αμφότεροι οι ομόρρυθμοι εταίροι της προσφεύγουσας, δικάστηκαν και με την υπ' αριθ./2017 απόφαση του Α' Αυτοφώρου Μονομελούς Πλημμελειοδικείου κρίθηκαν αθώοι. Η απόφαση του ποινικού δικαστηρίου είναι αμετάκλητη και δημιουργεί δεσμευτικό δεδικασμένο για το γεγονός έκδοσης ή μη αποδείξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθμ. 3965/2012 απόφαση του ΣτΕ, «.....το άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι «1. ... 2.Τα δικαστήρια δεσμεύονται ... από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του

δράστη ... 4.Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και αυτεπαγγέλτως, εφ' όσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει επί διοικητικής παραβάσεως, δεσμεύεται μεν, ως προς την ενοχή του δράστη, από την τυχόν προηγηθείσα, επί της οικείας ποινικής υποθέσεως, αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, δεν δεσμεύεται δε από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, την οποία, όμως, υποχρεούται να συνεκτιμήσει κατά την διαμόρφωση της κρίσεώς του. Η συνεκτίμηση αυτή δεν απαιτείται να εξαγγέλλεται ρητώς αλλά αρκεί να συνάγεται από το όλο περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2067/2011 7μ., 1522/2010 7μ., ΣτΕ 2978/2011, ΣτΕ 2447/2009, ΣτΕ 422/2007, ΣτΕ 990/2004 Ολ. κ.α.)».

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 τροποποιήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2717/1999, ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης»

Επειδή επιπροσθέτως με βάση τα διαλαμβανόμενα στη σκέψη 4 της υπ' αριθ. 458/2018 απόφασης ΣτΕ: «4. Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 2 εδαφ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), όπως ίσχυε κατά το χρόνο συζήτησης της υπόθεσης ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (21.9.2016), ορίζει ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται «από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή του δράστη», όχι όμως και από τις αμετάκλητες αθωωτικές ποινικές αποφάσεις, ρύθμιση η οποία έχει κριθεί ως συνάδουσα προς τα άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος (βλ. ΣτΕ 1741/2015 Ολομ.). Με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του προαναφερθέντος ν. 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα [διοικητικά] δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από

τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.». Η ανωτέρω νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 (εδαφ. β΄) του ΚΔΔ δεν έχει πεδίο εφαρμογής στις υποθέσεις οι οποίες συζητήθηκαν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου πριν από την 22.12.2016 (πρβλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., σχετικά με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του ίδιου ν. 4446/2016), δεδομένου ότι, κατά γενική δικονομική αρχή, η νεότερη δικονομική ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί, πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., 3953/2007, 2467/2001).»

Επειδή η προσφεύγουσα, επικαλείται την υπ' αριθμόν/2017 απόφαση του Α' Αυτοφώρου Μονομελούς Πλημμελειοδικείου με την οποία ισχυρίζεται ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι αυτής, κρίθηκαν αθώοι για τις αποδιδόμενες παραβάσεις. Προς επίρρωση των όσων ισχυρίζεται, η προσφεύγουσα προσκομίζει απλό φωτοαντίγραφο αποσπάσματος της προαναφερθείσας υπ' αριθ. /2017 Απόφασης, σύμφωνα με το οποίο, οι δύο ομόρρυθμοι εταίροι της προσφεύγουσας εταιρείας κηρύχθηκαν αθώοι για την αποδιδόμενη «παράβαση του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 523/1997 που έγινε στην στις 16-2-2015».

Επειδή ωστόσο, στην υπηρεσία μας δεν προσκομίσθηκε ολόκληρη η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα επίμαχη απόφαση με το πλήρες και αναλυτικό σκεπτικό αυτής. Συνεπώς, όπως και η φορολογική αρχή επισημαίνει στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει οποιαδήποτε διασύνδεση της ποινικής υπόθεσης για την οποία εκδόθηκε η παραπάνω απόφαση με την αποδιδόμενη παράβαση και την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. Σε κάθε περίπτωση, δεν καθίσταται δυνατόν μόνο από το προαναφερθέν απόσπασμα, να διαπιστωθούν οι αναλυτικοί λόγοι που οδήγησαν το δικαστήριο στην κρίση αυτή, ήτοι, εάν οι κατηγορούμενοι απαλλάχθηκαν των κατηγοριών για λόγους ουσίας ή εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να συνεκτιμηθεί και να ληφθεί υπ' όψιν από την υπηρεσία μας στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/07/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./...../...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Φορολογικό έτος 2014:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1θ' και 2γ' του ν. 4174/2013: 30.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.