



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03-12-2021

Αριθμός απόφασης: 3506

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως 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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε και ισχύει.
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας «.....Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ:....., κατά της υπ'αριθμ...../2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού

έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 13-07-2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» 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:

1. Με την με αριθμό/2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 (παρ. 1ί΄ και παρ.2ζ΄) του Ν 4174/2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 5.000,00€ διότι παραποιούσε φορολογικά στοιχεία επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου CCC17001251, απομειώνοντας για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων που παρήγαγε ο ανωτέρω φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός (ΕΑΦΔΣΣ) για την περίοδο 15-03-2018 έως 31-05-2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 §2 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ).

Δυνάμει της με αρ./...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «ΚΑΦΕ-ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ», σε εκτέλεση της υπ΄αριθμ.ΑΒΜ ΕΟΕ/2019 παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα.

Ειδικότερα, στις 10-6-2018 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος σε επιχείρηση εστίασης, κατά τη διάρκεια του οποίου ο έλεγχος έλαβε ενδεικτικές αποδείξεις λιανικών πωλήσεων, οι οποίες εκδόθηκαν από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και ζήτησε, μεταξύ άλλων, και τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των λογιστικών αρχείων και των ληφθέντων αποδείξεων του ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Με αφορμή τα ευρήματα του ως άνω ελέγχου, ακολούθησε στις 16-7-2018 νέος έλεγχος στην εγκατάσταση της επιχείρησης εστίασης, κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν με την υπ΄ αριθμ...../16-7-2018 **Έκθεση Κατάσχεσης** τα ηλεκτρονικά αρχεία (σκληροί δίσκοι και Η/Υ) και διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των Φ.Η.Μ. της εν λόγω επιχείρησης εστίασης είναι η εταιρεία «..... MON. ΕΠΕ-ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ Η/Υ/ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ-.....» με ΑΦΜ:.....

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης (σχετ.

...../...../2018 &/...../2018 εντολές ελέγχου) κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν, με τις υπ' αριθμ...../17-7-2018 &/31-7-2018 **Εκθέσεις Κατάσχεσης**, τα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία της, από την επεξεργασία των οποίων εντοπίστηκε αρχείο που έφερε τον τίτλο «.....ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ΑΠΟ 13-02-2017», που αφορούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αρ./...../2018 εντολή ελέγχου βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια του οποίου κατασχέθηκαν (σχετ...../27-09-2018 &/28-09-2018 **Εκθέσεις κατάσχεσης**) φυσικό αντίγραφο του σκληρού δίσκου από τον εν χρήσει Η/Υ της επιχείρησης, Ζήτα από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου CCC και FGG, Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής από το μηχανογραφικό σύστημα της επιχείρησης, Ισοζύγια Γενικού Καθολικού και Γενικά Ημερολόγια με αρίθμηση ελέγχου από 1-22 φύλλα και ένα εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο (usb cruzer blade) με ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία από τους ανωτέρω Φ.Η.Μ.. Ακολούθως, η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρινόμενη στη με αριθμ...../2018 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, απέστειλε ταχυδρομικώς το υπ'αριθμ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ/-5-10-2018 έγγραφο με συνημμένο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο (usb), το οποίο περιελάμβανε τα φορολογικά ηλεκτρονικά αρχεία (.txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου FGG για την περίοδο 10-01-2018 έως 16-03-2018. Τα εν λόγω ηλεκτρονικά φορολογικά αρχεία κατασχέθηκαν με την υπ'αριθμ...../05-11-2018 έκθεση κατάσχεσης.

Στη συνέχεια, η ΥΕΔΔΕ Αττικής με τα με αριθμό πρωτ.ΑΤΤ ΕΞ 2019 και ΑΤΤ ΕΞ 2019 εμπιστευτικά έγγραφά της, απέστειλε τα κατασχεθέντα των προαναφερθέντων με αριθμ...../17-07-2018,/31-07-2018 και/17-07-2018 εκθέσεων κατάσχεσης στην Ελληνική Αστυνομία-Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών-Τμήμα Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων & Υπολογιστικών Συστημάτων (ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε.) ζητώντας την εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου (usb) που κατασχέθηκε από την και την ανάγνωση όλων των κατασχεθέντων με τις προαναφερθείσες εκθέσεις κατάσχεσης. Η ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. απάντησε με το με αριθμ.πρωτοκόλλου/21/5728/3-γ'έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης. Επιπλέον, με τα με αριθμό πρωτ...../21/6056-α' και β' έγγραφα Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης η ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. εξήγαγε αρχεία που αφορούν την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση «..... ΙΚΕ» με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης ΜΟΝ.ΕΠΕ απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων του ΕΑΦΔΣΣ στο φορολογικό έτος 2018. Συγκεκριμένα, τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του μηχανισμού CCC..... για την περίοδο 15-03-2018 έως 31-05-2018 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 §2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περίπτωση ι' και 54 § 2 περίπτωση ζ' του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου κατά παράβαση της Αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης του μεταγενέστερου Ν 4714/2020, καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.4 του ανωτέρω νόμου έχει καταργηθεί το πρόστιμο για τη συγκεκριμένη πράξη-Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης.
2. Άρνηση της ουσίας του επίδικου προστίμου-Πράξη πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1.Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54 παρ. 1 περ.ι' και παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε με τις διατάξεις του ν.4410/2016 (03-08-2016) 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:

.ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)..ζ) πέντε, δέκα, και είκοσι χιλιάδες (5.000, 10.000, 20.000) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ι' της παραγράφου 1, κατά περίπτωση και ως εξής: πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα.»

Επειδή, 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 ακόλουθα:

«II. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 14 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 ΤΟΥ Ν.4410/2016

A. Χρόνος εφαρμογής

Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται για τις κατωτέρω παραβάσεις που διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών. Εφαρμόζονται δε για τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4410/2016, δηλαδή μέχρι τις 3.8.2016, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

B. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ι' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών καθώς και τις σχετικές αποφάσεις της αρμόδιας Επιτροπής καταλληλότητας ΦΗΜ, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται, για κάθε παράβαση, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, ως ακολούθως:

- α) πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή ο κάτοχος ΦΗΜ
- β) δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης που έχει εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής ΦΗΜ
- γ) είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή, έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013(Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «..... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα**

τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.*».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ.

144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, σύμφωνα με την από 13-01-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Ν 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, από το διενεργηθέντα έλεγχο, ήτοι την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. (σχετ./21/6056-α΄ Έκθεση) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης «..... MON.ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., τροποποιούσε δεδομένα επεμβαίνοντας στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου CCC Ειδικότερα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) στο φορολογικό έτος 2018 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 §2 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Επειδή, αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση της κρινόμενης παράβασης περί τροποποίησης των δεδομένων των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) του με αρ. μητρώου CCC Φ.Η.Μ., ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ'άρθρο 64 ν. 4174/2013, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση όσο και την απόκρυψη εσόδων για την ελεγχόμενη περίοδο καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, περαιτέρω, από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι στην υπό κρίση παράβαση, ήτοι της επέμβασης στη λειτουργία της με αρ. μητρώου CCC Φ.Η.Μ. για το φορολογικό έτος 2018, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ.ι΄ και παρ. 2 περ. ζ΄ του ν. 4174/2013 όπως ίσχυαν με τις διατάξεις της περίπτωση α΄ της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης της παράβασης αλλά λαμβάνοντας υπόψη το χρόνο διαπίστωσης αυτής, ήτοι μετά την 01.01.2016. Ως εκ τούτου το υπό κρίση πρόστιμο ύψους 5.000,00€, επιβλήθηκε νομίμως με την υπ' αριθμ./...../2021 προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή με το Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εισήχθη νέος κώδικας φορολογικής διαδικασίας, με τον οποίο, όπως αναφέρεται στην οικεία εισηγητική έκθεση, θεσπίζεται ανεξάρτητο σύστημα κανόνων «[...] που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερόμενων στον κώδικα φορολογιών και αφετέρου ως προς την διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων». Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νομοθέτης προέβη σε εκ βάθρων αναδιαμόρφωση του φορολογικού δικαίου, κατά το μέρος που αφορά στη φορολογία εισοδήματος και την φορολογική διαδικασία, αποβλέποντας σε σαφή διαχωρισμό των επιμέρους ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων (ΣΤΕ 1125/2019).

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 1438/2018) « ... η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣΤΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣΤΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣΤΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣΤΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣΤΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣΤΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστικά διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ.

11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4714/2020, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 101 προστίθενται νέα άρθρα 54Ε και 54ΣΤ στο ν. 4174/2013, με τα οποία αυστηροποιούνται τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης ΦΗΜ και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ, καθώς και παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, όπως επίσης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Επειδή, με το άρθρο 101 § 4 του νόμου 4714/2020 καταργούνται οι διατάξεις της περ.ι' της παραγράφου 1 και της περ.ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για περιπτώσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Ωστόσο, η κατάργηση των προαναφερθέντων διατάξεων δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επιεική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ (Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ, ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 101 § 2 του ν. 4714/2020 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, σε σχέση με εκείνο του άρθρου 54ΣΤ του ίδιου νόμου.

Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Η με αριθμό/...../04-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης : **5.000,00€**.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.