



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2051

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας**: 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

β) της υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,

γ) της υπ' αριθ. ....../05.04.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015,

δ) της υπ' αριθ. ....../05.04.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ....../05.04.2019, ....../05.04.2019 και ....../05.04.2019 πράξεις επιβολής προστίμου 10 ν.1809/1988, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015 αντιστοίχως, και την υπ' αριθ. ....../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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. ....../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 9.600,00€, λόγω α) μη δήλωσης της εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΝΓ99..... στο σύστημα Taxis και β) έκδοσης αθεώρητων αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€, από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό, σε τρεις χιλιάδες εξακόσιες σαράντα οκτώ (-3.648-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 95.278,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 4 του ν.1809/1988 και 1, 2 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις των περ. δ' και γ.1 της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν.1809/1988 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 2α', 8β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ήτοι  $(600,00€ \times 1) + (600,00€ \times 1 \times 15)$ .

Με την υπ' αριθ. ....../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, πρόστιμο ποσού 9.000,00€, λόγω έκδοσης αθεώρητων αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€, από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό, σε τρεις χιλιάδες πεντακόσιες εβδομήντα έξι (-3.576-)

περιπτώσεις, συνολικής αξίας 96.084,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 του ν.1809/1988 και 1, 2 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις της περ. γ.1 της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν.1809/1988 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 8β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ήτοι 600,00€ x 1 x 15.

Με την υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 9.000,00€, λόγω έκδοσης αθεώρητων αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), αξίας έκαστης μικρότερης των 1.200,00€, από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό, σε επτακόσιες τριάντα (-730-) περιπτώσεις κατά το χρονικό διάστημα 17/10/2015 – 31/12/2015, συνολικής αξίας 21.679,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 του ν.1809/1988 και 1, 3 και 12 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της περ. γ.1 της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν.1809/1988 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 8β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ήτοι 600,00€ x 1 x 15.

Με την υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, πρόστιμο ποσού 7.500,00€, λόγω α) παραβίασης της εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΝΓ99..... και β) μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων 1, 3, 5 και 12 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις των περ. ι' και η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των περ. ζ' και ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, αντιστοίχως, ήτοι 5.000,00€ + 2.500,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 31/10/2017 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των νόμων 4093/2012 (ΚΦΑΣ), 4308/2014 (ΕΛΠ) και 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ. ..../11.04.2017 και ..../08.05.2017 εντολών του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη κοινοποίηση της απόφασης της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.
2. Μη επίδειξη της εντολής για φορολογικό έλεγχο από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.
3. Παντελώς ανατιολόγητο το υπ' αριθ. ..../2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και ο υπ' αριθ. ..../27.07.2017 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, που είναι εσφαλμένος.
4. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

### Ως προς τον 1<sup>ο</sup> και 2<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α)... β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή...».

**Επειδή**, με το άρθρο 25 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,... στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του...».

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02.05.2014 εγκύκλιο των τμημάτων Α' και Γ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Παροχή οδηγιών

για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν.4174/2013» και αναφορικά με το άρθρο 25 και σχετικά με τον χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου, διευκρινίζεται ότι πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός ενώ μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

**Επειδή**, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 31/10/2017 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, κατόπιν της υπ' αριθ. ....../11.04.2017 εντολής του Προϊσταμένου της ανωτέρω Υπηρεσίας διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των νόμων 4093/2012 (ΚΦΑΣ), 4308/2014 (ΕΛΠ) και 4174/2013 (ΚΦΔ), στις 11/04/2017 και ώρα 14:30, στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος. Κατά την έναρξη του επιτόπιου ελέγχου, οι ελεγκτές επέδειξαν την αρχική εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες. Εν συνεχεία, διαπίστωσαν την ύπαρξη σε συρτάρι κάτω από τον πάγκο μιας ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΝΓ99....., τύπου MCR ER-1000, η άδεια της οποίας είχε ανακληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. 1113856/1662/0015/ ΠΟΛ.1144/29-11-2005 - ΦΕΚ 1752 Β'/14.12.2005. Η εν λόγω ΦΤΜ δεν είχε δηλωθεί στο σύστημα Taxis από τον προσφεύγοντα. Ακολούθως, η επίμαχη ΦΤΜ κατασχέθηκε με την υπ' αριθ. ....../11.04.2017 έκθεση κατάσχεσης. Για την επεξεργασία των εν λόγω στοιχείων, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων περί έκδοσης στοιχείων και σε συνέχεια του από 11/04/2017 επιτόπιου ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../08.05.2017 εντολή του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, βάσει της οποίας συντάχθηκε η ανωτέρω έκθεση μετά τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και των οριζόμενων από τον ν.4174/2013 φορολογικών διαδικασιών.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της απόφασης της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και μη επίδειξης της εντολής ελέγχου, προβάλλονται παρελκυστικώς και απορρίπτονται.

### **Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου....».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τον υπ' αριθ. ....../27.07.2017 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και το υπ' αριθ. ....../27.07.2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στα οποία αναφέρονται αναλυτικά και διακριτά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων, δίνοντας την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως το άρθρο 62 παρ. 4 του ν.4174/2013 ορίζει. Ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ' αριθ. πρωτ. ....../11.09.2017 έγγραφο υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του, δίχως να κάνει χρήση του προβλεπόμενου από το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 δικαιώματός της, περί λήψης αντιγράφων των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος. Από την εξέταση του εγγράφου υπομνήματος του προσφεύγοντος έγινε μερικώς αποδεκτός ο ισχυρισμός ως προς το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων, που κατά την σύνταξη της από 31/10/2017 έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων επαναπροσδιορίστηκε.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αναίτιολόγητου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο**

**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 τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».

**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 II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις και συνεπώς, δεν υφίσταται παραβίαση του τύπου της διαδικασίας.

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «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**, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «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**, με το άρθρο 38 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από την 1 η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992...».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

**Επειδή**, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου».

**Επειδή**, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη».

**Επειδή**, με το άρθρο 12 παρ. 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.1809/1988, ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α΄) υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών...».

**Επειδή**, με το άρθρο 4 παρ. 2 του ν.1809/1988, ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Ο αγοραστής ή χρήστης ή κάτοχος υποχρεούται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ της έδρας που υπάγεται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού, καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή. Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής, όπως μεταφορά σε άλλη εγκατάσταση, παύση δραστηριότητας, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λ.π. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή μέσα στην πιο πάνω προθεσμία και κατά τον ίδιο τρόπο. Οι αγοραστές ή χρήστες, στην ίδια προθεσμία υποχρεούνται να προσκομίσουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το βιβλιάριο συντήρησης κάθε καινούργιας φορολογικής ταμειακής μηχανής ή συστήματος προς θεώρηση. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και στην περίπτωση αντικατάστασης της φυσικής μνήμης της μηχανής. Το βιβλιάριο συντήρησης ακολουθεί το φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα σε κάθε περίπτωση μεταβολής εγκατάστασης του χρήστη ή κατόχου, ο οποίος έχει τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού».

**Επειδή**, με το άρθρο 38 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Ο Ν.1809/1988 καταργείται από 1 η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του Ν.1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015».

**Επειδή**, σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ), με την ΠΟΛ.1252/2015 διευκρινίστηκε ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31/12/2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του Ν.1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 Ν.4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015).

**Επειδή**, με το άρθρο 10 παρ. 3 του ν.1809/1988, ως ίσχυσε έως 31/12/2015, οριζόταν ότι: «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.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεώρητων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β΄ και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997... δ) Η μη δήλωση κάθε φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος θεωρείται γενική

παράβαση και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, κατά περίπτωση...».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές και φορολογικές περιόδους, οριζόταν ότι: «...2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1)... β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση... 9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου...».

**Επειδή**, με το άρθρο 13 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης...».

**Επειδή**, με το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1068/2015 απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 497/01.04.2015) ορίζεται ότι: «1. Προ της διάθεσης στην αγορά και της θέσης του σε λειτουργία,

κάθε τύπος Φ.Η.Μ. λαμβάνει άδεια καταλληλότητας, η οποία εκδίδεται από το αρμόδιο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών της Δ/σης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γ.Γ.Δ.Ε., κατόπιν σχετικής απόφασης της ανωτέρω Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας Φ.Η.Μ. (Επιτροπή)...».

**Επειδή**, με την 1113856/1662/0015/ΠΟΛ.1144/2005/29.11.2005 ΑΥΟΟ ορίζεται ότι: «Ανακαλείται η άδεια καταλληλότητας και στο εξής απαγορεύεται η διάθεση νέων, η μεταβίβαση μεταχειρισμένων ή η χρηματοδοτική μίσθωση, μοντέλων Φ.Η.Μ. από μεταπωλητές, επιτηδευματίες ή εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία δεν επιδέχονται αναβάθμιση λογισμικού με δυνατότητα δεκαδικών ψηφίων στους συντελεστές ΦΠΑ...».

**Επειδή**, με το υπ' αριθ. 1118984/1710/0015/ΠΟΛ.1154/2005/14.12.2005 έγγραφο της 15<sup>ης</sup> Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων διευκρινίστηκε ότι ανακαλείται η άδεια καταλληλότητας και στο εξής απαγορεύεται η παραγωγή, η εισαγωγή, η σφράγιση - θεώρηση καθώς και η πώληση, η διάθεση, η μεταβίβαση ή η χρηματοδοτική μίσθωση του μοντέλου Φ.Η.Μ. MCR ER-1000 - ELEPHANT A.E. – αρ. έγκρισης 15ΝΓ 97/18-7-95, από μεταπωλητές, επιτηδευματίες ή εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

**Επειδή**, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 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:... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις 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:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1... 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,...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία 31/10/2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των νόμων 4093/2012 (ΚΦΑΣ), 4308/2014 (ΕΛΠ) και 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../11.04.2017 εντολής του Προϊσταμένου της, στις 11/04/2017 και ώρα 14:30, στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο υποδημάτων) επί της οδού ..... στη Θεσσαλονίκη, διαπιστώθηκε η ύπαρξη δεύτερης Φ.Τ.Μ., αδήλωτης, με αριθμό μητρώου ΝΓ99....., που ήταν επιμελώς κρυμμένη σε συρτάρι κάτω από τον πάγκο και η οποία κατασχέθηκε από τους υπαλλήλους με την υπ' αριθ. ....../11.04.2017 έκθεση κατάσχεσης. Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη σε διαδικασία ανάγνωσης της φορολογικής μνήμης της υπ' αριθ.

ΝΓ99..... Φ.Τ.Μ., με τη συνδρομή εξειδικευμένου τεχνικού, κατά την οποία διαπιστώθηκε ότι αυτή ήταν παραβιασμένη, χωρίς όμως να διαπιστωθούν αλλοιώσεις στη φορολογική μνήμη. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να χρησιμοποιήσει την εν λόγω Φ.Τ.Μ., τύπου MCR ER-1000, καθώς αυτή φέρεται να έχει μεταβιβασθεί σ' αυτόν σε χρόνο μεταγενέστερο της οριστικής άρσης της άδειας καταλληλότητάς της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1144/29.11.2005 και ΠΟΛ.1154/14.12.2005.

Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος και της αναγνωσθείσας μνήμης της κατασχεμένης ΦΤΜ διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις:

1. Μη δήλωση της υπ' αριθ. ΝΓ99..... ΦΤΜ στο σύστημα taxis, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 4 παρ. 2 του ν.1809/1988 και 1, 2 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. που επισύρει την οριζόμενη από το άρθρο 10 παρ. 3 περ. δ' του ν.1809/1988 κύρωση σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2α' του ν.2523/1997.
2. Έκδοση αθεωρήτων ΑΛΠ σε πελάτες, από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, σε 3.648 περιπτώσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 του ν.1809/1988 και 1, 2 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. που επισύρει την οριζόμενη από το άρθρο 10 παρ. 3 περ. γ.1 του ν.1809/1988 κύρωση σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 8β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997.
3. Έκδοση αθεωρήτων ΑΛΠ σε πελάτες, από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό, στη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, σε 3.576 περιπτώσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 του ν.1809/1988 και 1, 2 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. που επισύρει την οριζόμενη από το άρθρο 10 παρ. 3 περ. γ.1 του ν.1809/1988 κύρωση σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 8β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997.
4. Έκδοση αθεωρήτων ΑΛΠ σε πελάτες, από μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό, στη φορολογική περίοδο 17/10/2015 – 31/12/2015, σε 730 περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την οριζόμενη από το άρθρο 10 παρ. 3 περ. γ.1 του ν.1809/1988 κύρωση σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παρ. 8β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997.
5. Παραβίαση της υπ' αριθ. ΝΓ99..... Φ.Τ.Μ., για το φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 12 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει την οριζόμενη από τις παρ. 1ι' και 2ζ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωση.
6. Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1068/2015, για το φορολογικό έτος 2017, που επισύρει την οριζόμενη από τις παρ. 1η' και 2ε' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωση.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από ..... και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 9.600,00 € |
|----------|------------|

**Η υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988**

**φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 9.000,00 € |
|----------|------------|

**Η υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 10 ν.1809/1988**

**φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 9.000,00 € |
|----------|------------|

**Η υπ' αριθ. ..../05.04.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013**

**φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 7.500,00 € |
|----------|------------|

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.