



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16/03/2020

Αριθμός απόφασης: 572

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

**Url** : [www.aade.gr](http://www.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. 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, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. 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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ....-...-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ** ...../.....-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της ..... **ΤΟΥ** ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία λειτουργεί ατομική επιχείρηση στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού ..... κατοίκου Θεσσαλονίκης, ΤΚ ...., κατά των με αριθμ. ..../..... και ...../...../.....-2019 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2018 και της με αριθμ. ..../...../.....-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2015 (από 17/10/2015),

2016, 2017 και 2018, της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.
- 8.

Επί της από ...-...-**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ** ...../...-...-**2020 συμπληρωματικού υπομνήματος** της ..... **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 με αρ. ..../...../...-...-**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 30.000,00 €. Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω μη έκδοσης, κατά το φορολογικό έτος 2014, σε δώδεκα (12) περιπτώσεις, Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, από την εν χρήσει ΦΤΜ, συνολικής καθαρής αξίας 552,85 € πλέον Φ.Π.Α.127,15 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 6 παρ. 1 & 2, 7 παρ. 1 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Για τις παραβάσεις αυτές αντιστοιχεί συνολικό πρόστιμο ύψους 3.000,00 € (12 X 250,00), κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και 2 περ. γ' του ν. 4174/2013. Επίσης, λόγω μη έκδοσης, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-16/10/2015, σε εκατόν ογδόντα τέσσερις (184) περιπτώσεις Α.Λ.Π. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου από την εν χρήσει ΦΤΜ, συνολικής καθαρής αξίας 11.014,83 € πλέον Φ.Π.Α.2.533,41 €, (με αξία κάθε στοιχείου μικρότερη των 5.000,00 €), αντιστοιχεί πρόστιμο ύψους 46.000,00 € (184X 250,00), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) Τα ως άνω πρόστιμα, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, περιορίστηκαν στο ανώτερο όριο προστίμου, ήτοι στο ύψος των 30.000,00€.

Με την με αρ. ..../...../...-...-**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 1.731,70 €, διότι δεν εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2015 (από 17/10/2015-31/12/2015), 2016, 2017 και 2018, σε τετρακόσιες δεκαεπτά (417) περιπτώσεις Α.Λ.Π. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, από την εν χρήσει ΦΤΜ, συνολικής καθαρής αξίας 14.604,11 € πλέον Φ.Π.Α.3.463,39 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013.

Με την με αρ. ..../...../...-...-**2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε εις βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 500,00 €, διότι διαπιστώθηκε η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ..... , η οποία λειτουργούσε χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, σύμφωνα με τα

οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ. 1220/2012, και συγκεκριμένα χωρίς τη δημιουργία αρχείου e.txt, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. ια΄, της παρ.1 του άρθρου 54, του ν . 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. στ΄, της παρ. 2 του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω νόμου.

Οι ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκαν μετά την αποστολή της από .../.../2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των νόμων 4093/2013, 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018, αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, από την εν χρήσει ΦΤΜ, για πωλήσεις γυναικείων ετοίμων ενδυμάτων από την ατομική της επιχείρηση που διατηρεί επί της οδού ..... , στη Θεσσαλονίκη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους εξής λόγους:

1. Εσφαλμένος υπολογισμός των προστίμων λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, καθότι, κατά ρητή πρόβλεψη της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, προκύπτει ότι για παραβάσεις που αφορούν το χρονικό διάστημα πριν την 17/10/2015, αλλά βεβαιώνονται μετά την ανωτέρω ημερομηνία, εφαρμόζονται οι νέες διατάξεις του ίδιου ως άνω νόμου και όχι οι παλιές διατάξεις. Τα ανωτέρω έχουν γίνει δεκτά και από τη φορολογική διοίκηση και ειδικότερα με την απόφαση ...../2017 απόφαση της ΔΕΔ, η οποία επιλήφθηκε κατόπιν σχετικής ένστασης φορολογούμενου κατόπιν επιβολής αντίστοιχου προστίμου για αντίστοιχο χρονικό διάστημα. Συνεπώς δεν θα πρέπει να της επιβληθεί το πρόστιμο των 30.000,00 €, για τη μη έκδοση των αποδείξεων, κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2014-16/10/2015, αλλά το 25% της αξίας της συναλλαγής, ήτοι, πρόστιμο ύψους 2.809,60 € ( 11.238,41 € χ 25%).
2. Εσφαλμένα επιβλήθηκε το πρόστιμο της περ. ια΄, της παρ.1 του άρθρου 54, του ν . 4174/2013, καθότι, στη με αριθμ. μητρώου ..... φορολογική ταμειακή μηχανή, η οποία λειτουργεί με την αριθμ. ....-2010, απόφαση έγκρισης του Υπουργείου Οικονομικών, δεν προβλέπεται η δημιουργία e.txt αρχείου.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, επισημαίνουμε τα εξής :**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 30 του Ν.4174/2013** (ΦΕΚ 170/26-7-2013), όπως αυτό ίσχυε, πριν την τροποποίησή του με το νόμο 4337/2015, οριζόταν ότι: «*Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος*»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013** ως ίσχυε έως 16/10/2015, πριν καταργηθεί με το άρθρο 3 παρ.3 περ. β και ε του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129 - 17/10/2015), οριζόταν 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: ... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 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, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2α του άρθρου 55 του Ν.4174/2013** ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 περ στ' και της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι: «**3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Α'170)....».**

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ.1252/2015** Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του

Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53-62) διευκρινίστηκε ότι: « 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

... Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:.... 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε **η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015.** Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ ( άρθρο 7 παρ. 5 Ν.4337/2015 ). ...».

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1210/06-09-2013, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων διευκρινίστηκε ότι: «Αα. Μη έκδοση – Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρυβείσας αξίας άνω των 5.000 ευρώ. Από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή**

μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. ... Σημειώνεται ότι, σε σχέση με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 αυξήθηκε το όριο της αποκρυβείσας αξίας (από 1.200 ευρώ σε 5.000 ευρώ) ενώ μειώθηκε το ποσοστό της αξίας της συναλλαγής (από 100% σε 40%), για τα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο».

**Επειδή,** «Με την περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η οποία ίσχυσε από 1/1/2014 έως 16/10/2015, προβλεπόταν η επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων. Για τις συγκεκριμένες παραβάσεις αυτής της περιόδου, τα πρόστιμα ανέρχονται σε: 250 ευρώ, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και 500 ευρώ, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Επισημαίνεται ότι, όπως αναφέρεται σχετικά και στην εγκ. ΠΟΛ. 1252/2015, τα πρόστιμα αυτά 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 (έως 31.12.2013) εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. ... Με τις καταργηθείσες διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 55 οριζόταν ότι ως «φοροδιαφυγή» νοούνταν και η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανερχόταν τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ. Στην περίπτωση αυτών των παραβάσεων, επιβαλλόταν πρόστιμο, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 55, για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. **Οι διατάξεις αυτές ίσχυσαν από 26.7.2013 (σύμφωνα με το άρθρο 72 § 30 του ΚΦΔ) έως 16.10.2015, ημερομηνία κατάργησής τους με το Ν.4337/2015. Με την παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι οι μεταβατικές διατάξεις προστίμων του νόμου αυτού (άρθρο 7 § 3, 4) για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 16.10.2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ.** Επομένως, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν από 26.7.2013 μέχρι 16.10.2015, εφόσον είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, δηλαδή, σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων κατά τις οποίες η συνολική αποκρυβείσα αξία

ανερχόταν τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000,00), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 οι οποίες περιορίζουν το επιβαλλόμενο πρόστιμο σε ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. Επισημαίνουμε ότι αν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 (δηλαδή, περιπτώσεις κατά τις οποίες η συνολική αποκρυσβείσα αξία δεν υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ, δεν εφαρμόζονται οι ανωτέρω μεταβατικές διατάξεις (άρθρο 7 § 3 Ν.4337/2015) αλλά αυτές τις περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ». (Δ. Σταματόπουλος/ Γ. Σταματόπουλος/ Π. Σταματόπουλος, Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις FORIN – ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, Αθήνα, 2018, σελίδες 410 - 411).

**Επειδή**, περαιτέρω , «Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015, οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων αντιμετωπίζονται, πλέον, ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν απ τη λογιστική νομοθεσία. Τούτο επαναλήφθηκε και στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, όπου αναφέρεται ότι 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, 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 ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54. ... Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για το χρονικό πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης αυτής, δεδομένου ότι για το διάστημα ως την κατάργησή της εφαρμόζεται. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι 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». (βλ. Ι. Φωτόπουλος/ Μ. Βραχάτη/ Β. Βυζας/ Κ. Καραγκούνης/ Γ. Κεραμευς/ Χ. Λιβισάνου/ Α. Μάλλιου/ Ε. Μπακάλης/ Π.Πανταζόπουλος/ Στ. Παπαδημητρίου/ Θ. Παπακυριάκου/ Κ. Πέρρου/ Ε. Πηλίγκου/ Ε. Πριστούρη/ Λ. Σωφρονά/ Αν. Τσουρουφλής/ Γ. Φουφόπουλος/ Γ. Φωτόπουλος/ Θ. Ψυχογιός, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελίδες 1517 - 1518)

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διενήργησε στις .../.../2018 μερικό επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ελεγχόμενης, δυνάμει σχετικής εντολής ελέγχου και επέδωσε

πρόσκληση προκειμένου η προσφεύγουσα να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία της για τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2018. Παράλληλα ζητήθηκε η ανάγνωση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με αριθμό μητρώου .. ..... με τις αναφορές από το τερματικό αποδοχής καρτών για το χρονικό διάστημα από .../.../2018 έως .../2/2018, καθώς και αντίγραφο της σύμβασης για το τερματικό αποδοχής καρτών και τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού, με το οποίο είναι συνδεδεμένο το τερματικό για το ίδιο χρονικό διάστημα. Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ως άνω στοιχεία για τα οποία συντάχθηκε σχετική έκθεση κατάσχεσης.

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων και συγκεκριμένα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των καταστάσεων των συναλλαγών που εξοφλήθηκαν μέσω των τερματικών αποδοχής χρεωστικών και πιστωτικών καρτών, που χορηγήθηκαν από την Τράπεζα ... Α.Ε. και την ... Α.Ε., με τις αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν από την εν χρήσει ΦΤΜ, διαπιστώθηκαν ανά φορολογικό έτος, οι παρακάτω παραβάσεις :

#### Για το φορολογικό έτος 2014

- Δεν εξέδωσε δώδεκα (12) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για πώληση ενδυμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 552,85 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 127,15 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 6 παρ. 1 & 2, 7 παρ. 1 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. θ' της παρ. 1 και περ. γ' της παρ. γ' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

#### Για το φορολογικό έτος 2015

- Δεν εξέδωσε εκατόν ογδόντα τέσσερις (184) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για πώληση ενδυμάτων, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 16/10/2015, συνολικής καθαρής αξίας 11.014,83 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.533,41 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

- Δεν εξέδωσε πενήντα μία (51) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για πώληση ενδυμάτων, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 31/12/2015, συνολικής καθαρής αξίας 3.703,25 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 851,75 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

#### Για το φορολογικό έτος 2016

- Δεν εξέδωσε εβδομήντα (70) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για πώληση ενδυμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 2.456,91 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 585,09 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.



#### Για το φορολογικό έτος 2017

- Δεν εξέδωσε εκατόν ογδόντα τέσσερις (184) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για πώληση ενδυμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 5.159,35 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.238,25 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

#### Για το φορολογικό έτος 2018

- Δεν εξέδωσε εκατόν δώδεκα (112) αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για πώληση ενδυμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 3.284,60 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 788,30 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

- Από την ανάγνωση της φορολογικής μνήμης της εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ... διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης από ΦΤΜ, που δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ. 1220/2012, λόγω μη έκδοσης αρχείου e.txt, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια' του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

**Επειδή,** με βάση τις ανωτέρω διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα της από .../.../2019 έκθεσης και τις συνημμένες σε αυτή καταστάσεις (στις οποίες καταγράφεται η αξία έκαστου μη εκδιδόμενου στοιχείου), προκύπτει ότι τα υπό κρίση μη εκδοθέντα παραστατικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης) αφορούν ανά στοιχείο αποκρυβείσα αξία κάτω των 5.000,00€ (όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1210/06-09-2013), επομένως, ορθώς η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν.4337/2015, αλλά αυτές της περ. θ' της παρ. 1 και περ. δ της παρ.2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Σχετικά με την επίκληση της υπ' αριθμ. 2049/17-03-2017 απόφασης της Δ.Ε.Δ. Αθηνών, με την οποία κρίθηκε εν όλω δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή από άλλον προσφεύγοντα και της αναλογικής εφαρμογής επί της συγκεκριμένης υπόθεσης, αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, καθότι αφορά σε άλλα πραγματικά περιστατικά και δεν παράγει δεδικασμένο. Εξάλλου σημειώνεται ότι εκδόθηκαν και οι με αριθμ. ..../2018 και ...../2018, απορριπτικές αποφάσεις της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια ενδικοφανών προσφυγών που άσκησαν άλλοι προσφεύγοντες και αφορούν σε παρόμοιες διαπιστώσεις από ελέγχους που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 περ ια΄ και παρ 2 περ στ΄ του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, 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:... ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές,..., 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.. στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια΄ και ιβ΄ της παραγράφου 1,.....».

**Επειδή**, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζει στο **άρθρο 12** ότι : «... 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. .... 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ΄ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο. 8. 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. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και

πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών». Στο **άρθρο 40** ότι: «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. 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. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου».

**Επειδή,** σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

**Επειδή,** στο **άρθρο 34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013:** «1...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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή,** στο **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 **άρθ. 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 πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, 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 έκδοσή 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 ευχέρειας (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**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣΤΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣΤΕ 190/2005, ΣΤΕ 2170/2003, ΣΤΕ 190/2005, ΣΤΕ 189/2005).

**Επειδή** η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

**Επειδή** τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από την από .../.../2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4093/2012, (ΚΦΑΣ), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (ΚΦΔ), και από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε από ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κατά την .../.../2018, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης από την εν χρήσει, με αριθμό μητρώου .... .... φορολογική ταμειακή μηχανή, η οποία δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ. 1220/2012, και συγκεκριμένα δεν εκδίδει το αρχείο e.txt, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. ια΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

**Επειδή** από τα προσκομισθέντα στοιχεία και συγκεκριμένα από το βιβλιάριο της με αριθμ. μητρώου ... .., φορολογικής ταμειακής μηχανής, προκύπτει ότι πρόκειται για το μοντέλο SAREMA DI50 / EJ, το οποίο εγκρίθηκε με την αριθμ. ..../-...-2010 απόφαση έγκρισης του Υπουργείου Οικονομικών και λειτουργεί με τις προδιαγραφές που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1135/2005, στην οποία όμως δεν προβλέπεται η δημιουργία αρχείου e.txt.

**Επειδή** με την αριθμ. **A. 1011/24-1-2020** απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων εσόδων αποφασίστηκε η απόσυρση μέχρι 31/5/2020, της χρήσης μεταξύ των υπόλοιπων μοντέλων και εκείνης με τον τύπο SAREMA DI50 / EJ, το οποίο εγκρίθηκε με την αριθμ. .... /...-...-2010 απόφαση έγκρισης του Υπουργείου Οικονομικών Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ), που έλαβε άδεια καταλληλότητας με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ1135/ 26-10-2005.

**Επειδή**, οι ίδιες οι διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου 3 της ΠΟΛ. 1220/2012, βάσει της οποίας επιβλήθηκε η παράβαση της λειτουργίας της φορολογικής ταμειακής μηχανής χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, παραπέμπουν στις Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους και όχι στις φορολογικές ταμειακές μηχανές, ως εκ τούτου , δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρ. 54 παρ. 1 περ ια΄, ήτοι, της λειτουργίας της με αριθμ. μητρώου .... .... φορολογικής ταμειακής μηχανής, χωρίς την τήρηση εγκεκριμένων προδιαγραφών και κατά συνέπεια η υπ' αριθμ ..../...../...-...-2018 πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική **αποδοχή** της από .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ** ...../...-...-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος της ..... ΤΟΥ ..... με **ΑΦΜ** ..... και **συγκεκριμένα:**

### **A. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:**

α) της με αριθμ. ..../...../...-...-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (01/01/2015-16/10/2015) και

β) της με αριθμ. ..../...../...-...-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2015 (17/10/2015-31/12/2015), 2016, 2017 και 2018.

**B. Την ακύρωση της με αριθμ. ..../...../...-...-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018.

### **Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η με αριθ. ..../...../...-...-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (01/01/2015-16/10/2015)

| Πρόστιμο | Βάσει Ελέγχου σε € | Βάσει απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. σε € |
|----------|--------------------|-------------------------------|
|          | 30.000,00          | 30.000,00                     |

Η με αριθ. ..../...../...-...-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013, για τα φορολογικά έτη 2015 (17/10/2015-31/12/2015), 2016, 2017 και 2018

| Πρόστιμο | Βάσει Ελέγχου σε € | Βάσει απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. σε € |
|----------|--------------------|-------------------------------|
|          | 1.731,70           | 1.731,70                      |

Η με αριθ. ..../...../...-...-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2018

| Πρόστιμο | Βάσει Ελέγχου σε € | Βάσει απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. σε € |
|----------|--------------------|-------------------------------|
|          | 500,00             | 0,00                          |

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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