



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 7/12/2018

Αριθμός απόφασης: 1931

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

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/7/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... κατά της με αριθ. ...- **5/6/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **13/7/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**: ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση

όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **30.000,00€**, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών σε 1387 περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§2 περ. α', 5§§5 και 6, 12§§§1, 5 και 8, 13 περ. α' του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις και του άρθρου 13§1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 30.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54§1 περ.θ', §2 περ.δ' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ως ίσχυε. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.

Η παραπάνω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από **29/9/2017** έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 και ΕΛΠ Ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. ...εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της για επεξεργασία κατασχεθέντων στοιχείων (με αρ. ...6/10/2015 και ...6/10/2015 εκθέσεων κατάσχεσης), που στάλθηκε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με το με αρ. πρωτ. ...**2/10/2017** διαβιβαστικό έγγραφο της ΥΕΔΔΕ (αρ. εισερχ. πρωτ.: ... **5/10/2017** ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης). Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε η μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης σε τουλάχιστον 2.025 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 122.163,44€ για την περίοδο από 2/7/2014 μέχρι και 31/12/2014 και η μη έκδοση Απόδειξης Λιανικής Πώλησης σε τουλάχιστον 1.387 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 101.876,42€ για την περίοδο από 1/1/2015 μέχρι και 5/10/2015.

Σε συνέχεια της παραπάνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας από την αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης: **α)** η με αριθμό ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 με πρόστιμο συνολικού ύψους **30.000,00€**, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών σε 2025 περιπτώσεις κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§§1 και 4 περ. α', 1§1 και 4§2 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις και του άρθρου 13§1 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 54§1 περ.θ', §2 περ.δ' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ως ίσχυε καθώς και **β)** η ως άνω αναφερομένη με αριθμό ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, πρόστιμο ύψους 30.000,00€.

Η με αριθμό ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 εξετάστηκε με τη με αρ. πρωτ. ... **13/7/2018** ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό ... **7/12/2018** απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθ. ...- **5/6/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013, οι οποίες τυγχάνουν μη εφαρμοστέες λόγω της κατάργησής τους με το αρ. 3

- παρ. 3 περ. β', δ' και ε' του Ν.4337/2015 και της έλλειψης ειδικής μεταβατικής διάταξης που να προβλέπει ρητά την εφαρμογή τους για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος του Ν.4337/2015 (όπως υπήρξε παλαιότερα το αρ. 66 παρ. 2 του Ν.4174/2013).
2. Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την εφαρμογή των διατάξεων – παράλειψη μνείας των διατάξεων δυνάμει των οποίων προκύπτει ότι καταλογιστέα είναι εν προκειμένω η διαδικαστική παράβαση του αρ. 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 και όχι η ουσιαστική παράβαση του αρ. 55 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τα αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015,
 3. Έλλειψη προηγούμενης της έκδοσης της πράξης ακρόασης κατά παράβαση των αρ. 62 παρ. 4 του Ν.4174/2013 και 20 παρ. 2 του Συντάγματος.
 4. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης, έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, πλάνη περί τα πράγματα - Οιεσδήποτε πωλήσεις αγαθών προκύπτουν από ανεπίσημα έγγραφα είτε δεν συνέβησαν ποτέ είτε, εάν συνέβησαν, αφορούν προδήλως την ατομική επιχείρηση της ..., σε κάθε δε περίπτωση ουδεμία σχέση έχουν με την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.
 5. Επικουρικώς, εσφαλμένη εφαρμογή του προβλεπόμενου ανώτατου ορίου των 30.000,00€ του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 ανά φορολογικό έτος αντί της ορθής εφαρμογής του ανά φορολογικό έλεγχο (έχει ήδη εκδοθεί η υπ' αριθ. .../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2014 με την ίδια διαδικαστική παράβαση, ήτοι της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, ύψους 30.000,00€, με αποτέλεσμα να έχει εξαντληθεί εξ ολοκλήρου το ως άνω ανώτατο όριο.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί έλλειψης προηγούμενης της έκδοσης της πράξης ακρόασης κατά παράβαση των αρ. 62 παρ. 4 του Ν.4174/2013 και 20 παρ. 2 του Συντάγματος

Επειδή, με το **άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος** θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 2 και 4 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα...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 στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αποτελεί διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του Ν.41/7/2013 ως ίσχυε. Σε κάθε περίπτωση, από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιδόθηκε το με αριθμό ...2/12/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση (άρθρου 28

και 62 του Ν.4174/2013 και άρθρου 6 του Ν.2690/99) στην προσφεύγουσα, η οποία ανταποκρινόμενη κατέθεσε τις απόψεις της επ' αυτού με το με αρ. πρωτ. ...29/12/2016 έγγραφό της.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πρώτο, τον δεύτερο και τον πέμπτο λόγο περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013, οι οποίες τυγχάνουν μη εφαρμοστέες λόγω της κατάργησής τους με το αρ. 3 παρ. 3 περ. β', δ' και ε' του Ν.4337/2015 και της έλλειψης ειδικής μεταβατικής διάταξης που να προβλέπει ρητά την εφαρμογή τους για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος του Ν.4337/2015, περί παράλειψης μνείας των διατάξεων δυνάμει των οποίων προκύπτει ότι καταλογιστέα είναι εν προκειμένω η διαδικαστική παράβαση του αρ. 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 και όχι η ουσιαστική παράβαση του αρ. 55 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τα αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015 καθώς και περί εσφαλμένης εφαρμογής του προβλεπόμενου ανώτατου ορίου των 30.000,00€ του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 ανά φορολογικό έτος αντί της ορθής εφαρμογής του ανά φορολογικό έλεγχο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 30 του Ν.4174/2013 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 την παρ. 6 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. (σ.σ. από 17-10-2015 κατά το μέρος που αφορούν παραβάσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (παραβάσεις ΚΒΣ, ΚΦΑΣ)».

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 αρθρο 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: ... δ) πεντακόσια (500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ. 3 περ. β' και ε'** του **N.4337/2015** ορίζεται ότι: «3. ... β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του N.4174/2013 καταργείται. ... ε. Στην περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 η φράση «β', γ', δ', στ' και θ'» αντικαθίσταται με τη φράση «β', γ', δ' και στ'» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2α του άρθρου 55 του N.4174/2013** ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του N.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 N.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 N.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του N.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 N.4174/2013 (Α'170)....».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1252/2015** Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (N.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 N.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

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, από τη θεωρία έχει γίνει αποδεκτό ότι: (Δ. Σταματόπουλος/ Γ. Σταματόπουλος/ Π. Σταματόπουλος, Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις FORIN – ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, Αθήνα, 2018, σελίδες 410 - 411) «Με την περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, η οποία ίσχυε 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 ίσχυαν**

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 αποκρυβείσας (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 αποκρυβείσα 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».

Περαιτέρω (βλ. Ι. Φωτόπουλος/ Μ. Βραχάτη/ Β. Βυζας/ Κ. Καραγκούνης/ Γ. Κεραμεύς/ Χ. Λιβιτσάνου/ Α. Μάλλιου/ Ε. Μπακάλης/ Π. Παναζόπουλος/ Στ. Παπαδημητρίου/ Θ. Παπακυριάκου/ Κ. Πέτρου/ Ε. Πηλίκου/ 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) «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 περατώσεις 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».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1210/06-09-2013 Κοινοποίηση 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5§10 του Ν.2523/1997** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 4 αναριθμήθηκε σε παρ. 5 και προστέθηκαν νέες παρ. 2, 3 και 4 με την παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 52 του ίδιου νόμου ισχύουν από 31/3/2011 και μετά) οριζόταν ότι: 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση έχοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα της 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 καταρχήν ορθώς η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις μεταβατικές 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.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β', δ' και ε' του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν

αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 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».

Επειδή, με τον ίδιο φορολογικό έλεγχο, ήτοι την από 29/9/2017 (αρ. ...εντολής) έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 και ΕΛΠ Ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τουλάχιστον 2.025 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 122.163,44€ για την περίοδο από 2/7/2014 μέχρι και 31/12/2014 και σε τουλάχιστον 1.387 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 101.876,42€ για την περίοδο από 1/1/2015 μέχρι και 5/10/2015. Επομένως στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 και με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4223/2013 για το άρθρο 47, για την παραπάνω διαπιστωθείσα παράβαση **για την περίοδο από 2/7/2014 μέχρι και 5/10/2015** (μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τουλάχιστον 3.412 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 224.039,86€) πρέπει να επιβληθεί **ένα πρόστιμο με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων 30.000,00€, καθώς ρητά ορίζεται η εφαρμογή του ανώτατου ορίου του προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά φορολογικό έτος.**

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του προβλεπόμενου ανώτατου ορίου των 30.000,00€ του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 ανά φορολογικό έτος αντί της ορθής εφαρμογής του ανά φορολογικό έλεγχο γίνεται αποδεκτός. Σύμφωνα με τη με αριθμό ... **7/12/2018** απόφαση της Υπηρεσίας μας που εκδόθηκε κατόπιν εξέτασης της με αρ. πρωτ. ... **13/7/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επικυρώθηκε η ως άνω αναφερόμενη με αριθμό ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2014 (διαπιστωθείσα από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο). Συνεπώς, με τη με αριθμό ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 επιβλήθηκε το ανώτατο όριο προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' όπως ορίζεται στην παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 (30.000,00€) και εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας για το σύνολο των διαπιστωθεισών παραβάσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (ήτοι της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τουλάχιστον 3.412 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 224.039,86€ για τα φορολογικά έτη 2014 - 2015 - περίοδος 2/7/2014 - 5/10/2015). Κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται η με αριθ. ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 που αφορά το φορολογικό έτος 2015, λόγω κάλυψης του ανώτατου ύψους προστίμου που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις και όχι λόγω μη αποδοχής των διαπιστώσεων και του πορίσματος του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013, οι οποίες τυγχάνουν μη εφαρμοστέες ενόψει της κατάργησής τους με το αρ. 3 παρ. 3 περ. β', δ' και ε' του Ν.4337/2015 και της έλλειψης ειδικής μεταβατικής διάταξης που να προβλέπει ρητά την εφαρμογή τους για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν προ της έναρξης ισχύος του Ν.4337/2015, περί παράλειψης μνείας των διατάξεων δυνάμει των οποίων προκύπτει ότι καταλογιστέα είναι εν προκειμένω η διαδικαστική παράβαση του αρ. 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 και όχι η ουσιαστική παράβαση του αρ. 55 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τα αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015 απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Ο ισχυρισμός της περί εσφαλμένης εφαρμογής του προβλεπόμενου ανώτατου ορίου των 30.000,00€ του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 ανά φορολογικό έτος αντί της ορθής εφαρμογής του ανά φορολογικό έλεγχο γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τέταρτο λόγο περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης, έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, πλάνης περί τα πράγματα και περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. ... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 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. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) 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. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η μη έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από **29/9/2017** έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στις σελίδες ...(και στις συνημμένες καταστάσεις της).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν και να επιβεβαιώνουν τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς της.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **13/7/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, και την ακύρωση της με αριθ. ...- **5/6/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στο σκεπτικό παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Η με αριθ. ...- **5/6/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	30.000,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση|