



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο:** 2131604526

**ΦΑΞ:** 2131604567

Καλλιθέα, 21-03-2017

Αριθμός απόφασης: 2138

### **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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμό ...../14-10-

2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 10 Ν. 1809/1988 και της με αριθμό ...../20-10-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 58Α Περ. 1 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ...../14-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 10 Ν. 1809/1988 και τη με αριθμό ...../20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 58Α Περ. 1 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, φορολογικής περιόδου από 01-01-2015 έως 31-12-2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12-02-2016 οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., 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:

Α. Με τη με αριθμό ...../14-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 10 Ν. 1809/1988 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2015 έως 31-12-2015, πρόστιμο ποσού ύψους €600,00 (= €600,00 x 1), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. γ.3 του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α.β. του Ν. 2523/1997, λόγω μη χρήσης Φ.Τ.Μ. για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014.

Β. Με τη με αριθμό ...../20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 58Α Περ. 1 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2015 έως 31-12-2015, πρόστιμο ποσού ύψους €0,20 (= €3,50 x 13% x 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α περ. 1 του Ν. 4174/2013 (όπως αυτές ίσχυαν για την υπό κρίση φορολογική περίοδο), λόγω μη έκδοσης μίας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από χειρόγραφο μπλοκ Α.Λ.Π. κατά την πώληση σε έναν (1) ιδιώτη πελάτη αγαθών υποκείμενων σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 13%, συνολικής αξίας €3,50 (ήτοι καθαρής αξίας €3,10 πλέον Φ.Π.Α. €0,40), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περ. α' του Ν. 4308/2014.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εδράζονται επί της από 12-02-2016 οικείας Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών,

σύμφωνα με την οποία κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, βάσει της με αριθμό ...../18-11-2015 εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, την 19-11-2015 ημέρα Πέμπτη και ώρα 12:00, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία δραστηριοποιούνταν στο χώρο της λαϊκής αγοράς στη ....., διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2015, οι ανωτέρω παραβάσεις, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 «περί φορολογικών μηχανισμών» και του άρθρου 58Α περ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διαπίστωσης των εν λόγω παραβάσεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή του και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η καταλογισθείσα σε εκείνον παράβαση της μη χρήσης Φ.Τ.Μ. για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης δεν υφίσταται, καθώς κατέχει νόμιμη (δηλωμένη στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων) Φ.Τ.Μ., η οποία την ημέρα του ελέγχου παρουσίασε πρόβλημα ηλεκτρικής τροφοδοσίας, όπως αναφέρεται και στην από 12-02-2016 οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, ενώ, ως περίπτωση, ρητά ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 13 του Ν. 4308/2014.
- Η καταλογισθείσα σε εκείνον παράβαση της μη έκδοσης μίας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από χειρόγραφο μπλοκ Α.Λ.Π. δε βασίζεται σε πραγματικά γεγονότα, καθώς προέβη σε έκδοση χειρόγραφης απόδειξης λιανικής πώλησης αυτοβούλως, αυθορμητώς και οικειοθελώς, ευθύς αμέσως και μόλις αντιλήφθηκε ότι του είχε διαφύγει λόγω της αμηχανίας και της σύγχυσης της στιγμής που προκλήθηκε από την παρουσία των ελεγκτών. Η χειρόγραφη απόδειξη που εξέδωσε φέρει τον αύξοντα αριθμό «71» και την παρέδωσε στους ελεγκτές αφού ο πελάτης είχε ήδη απομακρυνθεί.
- Τόσο για τη σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όσο και για την έκδοση των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων, δεν ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 διαδικασία για τις πράξεις επιβολής προστίμων, όπου ρητά ορίζεται ότι ο φορολογούμενος καλείται εγγράφως να υποβάλει τις αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, εκτός των περιπτώσεων που περιοριστικά ο νόμος αναφέρει και στις οποίες οι αποδιδόμενες σε εκείνον παραβάσεις, όπως αυτές περιγράφονται στις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου που του κοινοποιήθηκαν, δε συμπεριλαμβάνονται.

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ. 1, 8 και 13 του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. 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.

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.

13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου της παραγράφου 8, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου, καθώς και να επιβάλλονται υποχρεώσεις ενημέρωσης της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του Ν. 4308/2014:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση. (...)».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 38 «Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις» του Ν. 4308/2014, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι:

«2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1<sup>η</sup> 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**, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 «Καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι:

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

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής: (...) γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1). (...) γ.3. Η μη χρήση εγκεκριμένου και δηλωμένου ή η χρήση μη εγκεκριμένου ή μη δηλωμένου φορολογικού μηχανισμού για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων λογίζεται ως μη τήρησή τους. (...)».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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.α. (...) α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ. (...)».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διαπίστωσης των υπό κρίση παραβάσεων, οι διαδικαστικές παραβάσεις απαριθμούνται ρητά ως ακολούθως:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δε συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δε γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δε συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. 1 του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας» του Ν. 4174/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διαπίστωσης της υπό κρίση παράβασης:

«Για παραβάσεις σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.

2. 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013:

«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 υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση 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**, περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του Ν. 4174/2013 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα

και για τις πράξεις επιβολής προστίμου, δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν. 4254/2014 Κεφ. Α΄ άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

**Επειδή**, επιπροσθέτως, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/6.7.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» προβλέπονται τα ακόλουθα:

«4. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο παράβαση, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (συνημμένο έντυπο 1), μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο τεκμηριώνει τη διαπίστωση της παράβασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων (συνημμένο έντυπο 2) θα υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και θα επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται αμελλητί έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις οικείες Αποφάσεις.

Σημειώνεται ότι παρότι δεν απαιτείται να κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σε κάθε περίπτωση σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων, για λόγους χρηστής διοίκησης, ενημέρωσης, δηλαδή του φορολογούμενου για την παράβαση που υπέπεσε.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δε δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 12-02-2016 οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, κατά το διενεργηθέντα, βάσει της με αριθμό ...../18-11-2015 εντολής, μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, ο οποίος έλαβε χώρα την 19-11-2015 ημέρα Πέμπτη και ώρα 12:00 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία δραστηριοποιούνταν στο χώρο της λαϊκής αγοράς στη ....., διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2015 οι ακόλουθες παραβάσεις:

α) μία (1) παράβαση για μη χρήση Φ.Τ.Μ. για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, καθώς ο προσφεύγων δε συμμορφώθηκε με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014, και  
β) μία (1) παράβαση για μη έκδοση μίας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από χειρόγραφο μπλοκ Α.Λ.Π. κατά την πώληση σε έναν (1) ιδιώτη πελάτη αγαθών υποκειμένων σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 13%, συνολικής αξίας €3,50 (ήτοι καθαρής αξίας €3,10 πλέον Φ.Π.Α. €0,40), καθώς ο προσφεύγων δε συμμορφώθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 περ. α' του Ν. 4308/2014,

οι οποίες, αντίστοιχα, επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 «περί φορολογικών μηχανισμών» και του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο διαπίστωσης των εν λόγω παραβάσεων και, πιο συγκεκριμένα, συνεπάγονται την επιβολή προστίμων, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. γ.3 του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α.β. του Ν. 2523/1997 και τις διατάξεις του άρθρου 58Α περ. 1 του Ν. 4174/2013 (όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διαπίστωσης των εν λόγω παραβάσεων), αντίστοιχα, και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν. 4174/2013.

**Επειδή**, βάσει των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, όπως αυτός διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, και, πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει τόσο από την από 12-02-2016 οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, όσο και από τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, **δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κλήσης του προσφεύγοντος για παροχή εξηγήσεων για τις ως άνω καταλογισθείσες σε εκείνον παραβάσεις, όπως αυτή προβλέπεται από το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013, και, ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της**

**Δ.Ο.Υ. Τρικάλων είναι τυπικά πλημμελείς**, οπότε για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, πρέπει να ακυρωθούν, και, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, η αρμόδια φορολογική αρχή, κατά την έκδοση των νέων πράξεων, πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

**Επειδή**, γενομένου δεκτού του προβαλλόμενου λόγου περί μη τήρησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 διαδικασίας για την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής.

### **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την ακύρωση της με αριθμό ...../14-10-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 10 Ν. 1809/1988 και της με αριθμό ...../20-10-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 58Α Περ. 1 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων λόγω τυπικής πλημμέλειας. Σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, η αρμόδια φορολογική αρχή, κατά την έκδοση των νέων πράξεων, πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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.