



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1422/25-11-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)], για το φορολογικό έτος ... (..... –), που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντα.

4. Την ως άνω με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος
5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης.
6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό της υπόθεσης

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με έναρξη εργασιών την, ασκεί ως κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες που παρέχονται από Καφετέρια», έχει έδρα στην παραλία της στην (Τ.Κ.:) και τηρεί, καθ' όλη τη διάρκεια των εργασιών, βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), απλογραφικά βιβλία του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η δε Δ.Ο.Υ. έχει την φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα της εν λόγω ατομικής επιχείρησης.

Πρόκειται για καφετέρια – – με την επωνυμία “” που βρίσκεται στην παραλία της στην, εκτείνεται τόσο στον χώρο του κυρίως καταστήματος, άνωθεν του δρόμου, όπου υπάρχουν τραπεζοκαθίσματα για τους πελάτες, όσο και στον χώρο της παραλίας, κάτωθεν του δρόμου, όπου υπάρχουν ομπρέλες και ξαπλώστρες για την εξυπηρέτηση των λουόμενων πελατών. Η εν λόγω επιχείρηση έχει δηλώσει, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., την χρήση των ακόλουθων δύο (2) φορολογικών ταμειακών μηχανών (Φ.Τ.Μ.) και φορολογικού μηχανισμού [Φ.Μ. – Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.)]:

A/A	Αριθμός μητρώου	Είδος	Τύπος	Εγκατ/ση	Ημερ/νία έναρξης	Αιτία έναρξης
1		Φ.Τ.Μ.	SHARP ER-A 236 G	Έδρα		Αγορά
2		Φ.Τ.Μ.	ELCOM Euro 500 – Handy	Έδρα		Αγορά
3		Φ.Μ. (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.)	CASIO FP-600	Έδρα		Αγορά

Το απόγευμα της, ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη, συνεργείο ελέγχου του Τμήματος Ερευνών της Οικονομικού Εγκλήματος (.....) μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα για τη διενέργεια προληπτικού φορολογικού ελέγχου, αναφορικά με την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων για τις εν εξελίξει λιανικές πωλήσεις. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν είχε εκδώσει σε πελάτη νόμιμο φορολογικό στοιχείο λιανικής πώλησης, μικτής αξίας 3,50 €, για μία (1) λεμονάδα που είχε ήδη σερβιριστεί. Η εν λόγω παράλειψη αποτελεί παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και για τον λόγο αυτό το συνεργείο ελέγχου επέδωσε άμεσα στον προσφεύγοντα την με αριθμό Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999, ΦΕΚ45Α/09-03-1999) και το συνημμένο με αυτήν με αριθμό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), στο οποίο αναγράφεται η περιγραφή της διαπιστωθείσας παράβασης. Με την εν λόγω Κλήση προς Ακρόαση χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα όπως, εντός δέκα (10) ημερολογιακών ημερών από την επομένη της επίδοσης, υποβάλει εγγράφως, στο ως άνω τμήμα του, τις απόψεις του επί της διαπιστωθείσας παράβασης που αναφέρεται στο ως άνω συνημμένο Υ.Σ.Ε.. Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην ως άνω Κλήση προς Ακρόαση.

Μετά την πάροδο άπρακτης της προβλεπόμενης προθεσμίας που χορηγήθηκε με την με αριθμό Κλήση προς Ακρόαση, το ως άνω τμήμα του συνέταξε την από «Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1 – 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)», για το φορολογικό έτος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, στην ενότητα των Διαπιστωθεισών Παραβάσεων της οποίας καταλογίζεται η ως άνω παράβαση της μη έκδοσης σε

πελάτη νόμιμου φορολογικού στοιχείου λιανικής πώλησης, μικτής αξίας 3,50 €, σε μία (1) περίπτωση, για είδος που είχε ήδη σερβιριστεί, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Ακολουθως, το ως άνω τμήμα του διαβίβασε την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της οποίας την εξέλαβε νομίμως ως Δελτίο Πληροφοριών, βάσει των διατάξεων του μέρους Β' του άρθρου 2 της παραγράφου Δ (ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών) της υποπαραγράφου Δ.7. (ρύθμιση θεμάτων Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων) της περίπτωσης 1 της υποπερίπτωσης ε) του Ν.4336/2015 (ΦΕΚ94Α/14-08-2015) και εξέδωσε την με αριθμό ("elenxis") εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, για την έκδοση του προστίμου που προβλεπόταν για την ως άνω διαπιστωθείσα από το παράβαση σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα. Σε εκτέλεση της εν λόγω εντολής ελέγχου, συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η από «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας προέκυψε και καταλογίστηκε, για το φορολογικό έτοςκαι σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, η παράβαση της μη έκδοσης σε πελάτη νόμιμου φορολογικού στοιχείου λιανικής πώλησης, μικτής αξίας 3,50 €, σε μία (1) περίπτωση, για είδος που είχε ήδη σερβιριστεί, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο των 250,00 € που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Μάλιστα, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου, έχουν εφαρμογή συνδυαστικά και οι διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί διπλασιασμού του προστίμου λόγω υποτροπής για πρώτη φορά στην ίδια παράβαση, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής Πράξης που αφορά στην αρχική διαπιστωθείσα παράβαση.

Από δε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εκδόθηκε, για το φορολογικό έτος, η με αριθμό **προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντα, το προβλεπόμενο πρόστιμο των **500,00 €** ως εξής: **250,00 € x 2 = 500,00 €**.

Ακολουθως, η Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα την από «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» και την επί αυτής ερειδόμενη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου, με συστημένη αλληλογραφία δύο (2) επιστολών που παραδόθηκαν την στα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. με παραλήπτη τον προσφεύγοντα, εκ των οποίων η μία (1) προς τη δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του και η άλλη προς εκείνην της επαγγελματικής του εγκατάστασης, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Και οι δύο (2) επιστολές επεστράφησαν από τα ΕΛ.ΤΑ. στον αποστολέα (.....), ως αζήτητες από τον παραλήπτη.

Ο προσφεύγων κ του με Α.Φ.Μ.:, με την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Μη τήρηση από τη Δ.Ο.Υ της νόμιμης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του άρθρου 28 παράγραφος 1 του ίδιου νόμου και από την ερμηνευτική εγκύκλιο με αριθ. πρωτ.ΕΞ και ημερομηνία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. Συγκεκριμένα, η Δ.Ο.Υ δεν τήρησε τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 62 παράγραφος 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 28 παράγραφος 1 του ίδιου νόμου, δηλαδή δεν κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του

φορολογικού ελέγχου και Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου, ώστε να έχει εκείνος τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί αυτών, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους. Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη, επειδή δεν τηρήθηκε και δεν ακολουθήθηκε η νόμιμη διαδικασία κατά τον φορολογικό έλεγχο.

2.

Μη νόμιμη κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της από οικείας «Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» και της επί αυτής ερειδόμενης με αριθμό προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου. Συγκεκριμένα, δεν πραγματοποιήθηκε καμία κοινοποίηση με τη διαδικασία της συστημένης επιστολής, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και δεν παρέλαβε ο προσφεύγων την προσβαλλόμενη Πράξη, γεγονός που αντίκειται στην θεμελιώδη διάταξη του άρθρου 20 του Συντάγματος, καθώς μπορεί ο φορολογούμενος να απωλέσει προθεσμίες παροχής δικαστικής προστασίας.

3.

Ο προσφεύγων ουδέποτε υπέπεσε στην καταλογισθείσα παράβαση, δεδομένου ότι είχε ήδη εκδώσει το νόμιμο φορολογικό στοιχείο πριν από τον χρόνο ελέγχου του συνεργείου του

4.

Η προσβαλλόμενη Πράξη πρέπει να ακυρωθεί, διότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20-11-2015 του Υπουργείου Οικονομικών, από τον χρόνο τέλεσης της παράβασης έως τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης έχει τεθεί σε ισχύ ο Ν.4337/2015 με τον οποίον καταργήθηκε ως αυτοτελής κύρωση η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου και, επομένως, θα πρέπει να ισχύσει και να εφαρμοστεί ως ευνοϊκότερος νόμος για τον προσφεύγοντα, με βάση την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περιπτώσεις ζ) και η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις και

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατό να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της, με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού

ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατό να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατό να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του μέρους Β΄ του άρθρου 2 της παραγράφου Δ (ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών) της υποπαραγράφου Δ.7. (ρύθμιση θεμάτων Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων) της περίπτωσης 1 της υποπερίπτωσης ε) του Ν.4336/2015 (ΦΕΚ94Α/14-08-2015), ορίζεται ότι

«Από την 30ή Οκτωβρίου 2015 καταργείται η παράγραφος 2 του άρθρου 25 του Ν.4321/2015 (ΦΕΚ32Α/2015). Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 25 του Ν.4321/2015 καταργούνται από τότε που ίσχυσαν και οι Εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4321/2015 (για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις στην Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση), θεωρούνται δελτία πληροφοριών.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:

Ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα, περί μη τήρησης από τη Δ.Ο.Υ. της νόμιμης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 62 παράγραφος 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του άρθρου 28 παράγραφος 1 του ίδιου νόμου και από την ερμηνευτική εγκύκλιο με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞκαι ημερομηνία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, **απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, όπως στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται από το κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση θ) παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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 ευρώ (250,00 €) για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ), δ), στ) και θ) της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000,00 €) 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.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Η με αριθμό προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, για το φορολογικό έτος, η οποία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντα, αφορά σε παράβαση του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση θ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), στην οποία είχε υποπέσει η ατομική του επιχείρηση, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 2 περίπτωση γ) και

παράγραφος 3 του ίδιου νόμου.

Συνεπώς, πρόκειται για διαδικαστική παράβαση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, 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, κατά 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 εμπειριστатωμένα 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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1, 3 και 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, στον προσδιορισμό φόρου, στην παραγραφή και στην είσπραξη, εφαρμόζονται, αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

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 είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με την ερμηνευτική εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με αριθ. πρωτ. ΕΞ και ημερομηνία, αναφορικά με την παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι

«Άρθρο 62.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, στον προσδιορισμό φόρου και στην 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 (σχετική διάταξη Ν.4254/2014 κεφάλαιο Α' άρθρο πρώτο παράγραφος Δ υποπαράγραφος Δ2), συντάσσεται έκθεση ελέγχου και οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν σε 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, το συνεργείο ελέγχου του Τμήματος Ερευνών της - που διενήργησε τον προληπτικό φορολογικό έλεγχο, την, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και διαπίστωσε την επίδικη παράβαση, επέδωσε άμεσα στον προσφεύγοντα την με

αριθμό Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999) και το συνημμένο με αυτήν με αριθμό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), στο οποίο αναγράφεται η περιγραφή της διαπιστωθείσας παράβασης. Με την εν λόγω Κλήση προς Ακρόαση χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα όπως, εντός δέκα (10) ημερολογιακών ημερών από την επομένη της επίδοσης, υποβάλει εγγράφως, στο ως άνω τμήμα του, τις απόψεις του επί της διαπιστωθείσας παράβασης που αναφέρεται στο ως άνω συνημμένο Υ.Σ.Ε.. **Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην ως άνω Κλήση προς Ακρόαση.**

Επειδή, τόσο από την ερμηνεία των ως άνω διατάξεων του άρθρου 28 παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) και του άρθρου 62 παράγραφοι 1, 3 και 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της ως άνω ερμηνευτικής εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών με αριθ. πρωτ. ΕΞ και ημερομηνία, όσο και από την από οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» της Δ.Ο.Υ. και την με αριθμό προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., **συνάγεται ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα υπέπεσε σε διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για την οποία επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο με την έκδοση της σχετικής – προσαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου και, κατά συνέπεια, κατά τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. δεν υπήρχε καμία υποχρέωση για κοινοποίηση σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινής Πράξης Επιβολής Προστίμου.**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης κοινοποίησης σε αυτόν της προσαλλόμενης Πράξης και της από οικείας Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου και περί ενεργειών κοινοποίησης που αντίκεινται στην θεμελιώδη διάταξη του άρθρου 20 του Συντάγματος, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, όπως στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται από το κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (κοινοποίηση πράξεων) παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση β) και παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι **«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς:**
2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.
5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.
Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για την μη κοινοποίηση ή την μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.»
Αναφορικά με την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της προσαλλόμενης Πράξης με συνημμένη την από οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου της Δ.Ο.Υ., αυτή συντελέστηκε νομίμως, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση β) και παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Συγκεκριμένα, όπως αποδεικνύεται από σχετική αλληλογραφία της Δ.Ο.Υ. με τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. [έγγραφο με αριθ. πρωτ. της εν λόγω Δ.Ο.Υ. προς τα ΕΛ.ΤΑ. και απάντηση των ΕΛ.ΤΑ. προς τη Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της (εισερχόμενο στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. με αριθ. πρωτ.

.....)], τα ΕΛ.ΤΑ. παρέλαβαν την από τη Δ.Ο.Υ. (αποστολέας) δύο (2) συστημένες επιστολές προς τον παραλήπτη κ, εκ των οποίων η μία, με αριθμό συστημένου REGR, είχε ως ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη τη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση της κατοικίας του και η άλλη, με αριθμό συστημένου REGR, εκείνην της επαγγελματικής εγκατάστασής του. Την υπάλληλος/οι των ΕΛ.ΤΑ. μετέβη/σαν στη διεύθυνση κατοικίας και στη διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασης του παραλήπτη για την επίδοση των επιστολών, αλλά εκείνος απουσίαζε από αμφότερες. Ακολούθως, εκδόθηκε η πρώτη ειδοποίηση και για τις δύο (2) επιστολές, με ημερομηνία, προκειμένου να προσέλθει ο παραλήπτης να τις παραλάβει από το Κεντρικό Ταχυδρομικό Κατάστημα τηςς (.....). Επειδή ο παραλήπτης δεν προσήλθε, ακολούθησε δεύτερη ειδοποίηση και για τις δύο (2) επιστολές, με ημερομηνία, στην οποία, επίσης, δεν ανταποκρίθηκε ο παραλήπτης. Μετά από την παρέλευση άπρακτου του προβλεπόμενου χρόνου των είκοσι (20) ημερών από την πρώτη ειδοποίηση, οι δύο (2) επιστολές επεστράφησαν και επιδόθηκαν στον αποστολέα (Δ.Ο.Υ.), την, με την ένδειξη «αζήτητο» αποτυπωμένη στους φακέλους. Σύμφωνα δε με τα προαναφερθέντα, η διαχείριση των δύο (2) επιστολών από τα ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. έγινε σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τον κανονισμό επίδοσης συστημένης αλληλογραφίας.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:

Ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τον οποίο ουδέποτε υπέπεσε στην καταλογισθείσα σε βάρος του παράβαση, διότι είχε ήδη εκδώσει το νόμιμο φορολογικό στοιχείο πριν από τον χρόνο ελέγχου του συνεργείου του **απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, όπως στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται από το κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παράγραφοι 1, 2, 6, 7, 8 και 10 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/24-11-2014) 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.

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) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

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.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 κατά την θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με την χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά τον χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της

αποστολής.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση θ) παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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 ευρώ (250,00 €) για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ), δ), στ) και

θ) της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000,00 €) 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.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Επειδή, το συνεργείο ελέγχου του Τμήματος Ερευνών της –, κατά τον προληπτικό φορολογικό έλεγχο της στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, προέβη, αρχικά, σε παρακολούθηση και παρατήρηση του χώρου εγκατάστασης της επιχείρησης, των τραπεζοκαθισμάτων, ομπρελών και ξαπλωστρών με τις παρέες των πελατών και των σερβιτόρων με τα σερβιρισθέντα είδη. Ακολουθώντας, το συνεργείο ελέγχου παρουσιάστηκε στον προσφεύγοντα και με την επίδειξη των υπηρεσιακών ταυτοτήτων και της εντολής ελέγχου του γνωστοποίησε τη διενέργεια του ελέγχου. Κατά την έναρξη του ελέγχου, ζητήθηκε και εκδόθηκε, για τη διασφάλιση του ελέγχου, η ενδεικτική απόδειξη λιανικής πώλησης με αριθμό ημερομηνία έκδοσης ώρα έκδοσης μ.μ. (θερινή), είδος και ποσότητα μία (1) πλαστική φιάλη μεταλλικό νερό 500 ml και μικτή αξία 0,50 €, από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου Στη συνέχεια, ο έλεγχος ζήτησε από πελάτη, στον οποίο είχε ήδη σερβιριστεί μία λεμονάδα, την επίδειξη του παραδοθέντος σε αυτόν νόμιμου φορολογικού στοιχείου λιανικής πώλησης για το σερβιρισθέν είδος, αλλά ο πελάτης δεν επέδειξε τίποτα στον έλεγχο διότι δεν είχε λάβει κανένα φορολογικό στοιχείο. Η δε μικτή αξία του σερβιρισθέντος είδους ήταν 3,50 €. Ακολουθώντας, η ελεγχθείσα επιχείρηση εξέδωσε, από τον ως άνω φορολογικό μηχανισμό, την απόδειξη λιανικής πώλησης με αριθμό ημερομηνία έκδοσης και ώρα έκδοσης μ.μ. (θερινή), για το ως άνω και ήδη προ ώρας σερβιρισθέν είδος. Το γεγονός της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου κατά τον χρόνο της παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής του επίμαχου σερβιρισθέντος είδους συνιστά παράβαση των ως άνω διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και για τον λόγο αυτόν το συνεργείο ελέγχου επέδωσε στον προσφεύγοντα την με αριθμό 25/2015 Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999) με το συνημμένο με αριθμό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου.

Επειδή, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα υπέπεσε στην ίδια παράβαση, για πρώτη φορά καθ' υποτροπή, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής Πράξης που αφορά στην αρχική διαπιστωθείσα παράβαση, όπως αποδεικνύεται από το πληροφοριακό σύστημα "taxis" του Υπουργείου Οικονομικών και γι' αυτό έχουν εφαρμογή, συνδυαστικά και οι διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με τις οποίες η κύρωση – πρόστιμο επιβάλλεται στο διπλάσιο.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:

Ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος, όπως

στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται από το κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περιπτώσεις η) και θ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

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

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα.

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«Η περίπτωση θ) της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) καταργείται.».

Επειδή, σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20-11-2015 του Υπουργείου Οικονομικών [Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 53 – 62 του Ν.4174/2013)], κεφάλαιο II (Ερμηνεία των άρθρων 53 – 62), άρθρο 2 [Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)], παράγραφος η) [Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παράγραφος 1 περίπτωση θ)], περίπτωση 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 μία 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.».

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέστηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου (Εγκ. Κ.Β.Σ. Π.3/1992 παράγραφος 34.1, ΣτΕ 3058/1990 και 252/1969, Εγκ. Σ.4527/140/αρ.Εγκ.40/30-06-1977 παράγραφος 228).

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο

«Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελίδα 286 επ.).».

Επειδή, χρόνος διάπραξης της επίδικης παράβασης είναι ο χρόνος της διαπίστωσής της κατά τον έλεγχο της από το στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, δηλαδή η που είναι προγενέστερη της και, κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, επιβάλλεται, για την εν λόγω παράβαση του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 2 περίπτωση γ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 3 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον

προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) 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 μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ή φόρου, λαμβάνεται υπόψη και η προγενέστερη σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο που υπηρετεί σε άλλη φορολογική αρχή, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της προγενέστερης σχετικής έκθεσης ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.».

πλην, όμως, **ο προσφεύγων δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του.**

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα βασίστηκε στην από «Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1 – 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)» του, η οποία αποτελεί Δελτίο Πληροφοριών για την εν λόγω Δ.Ο.Υ. βάσει των ως άνω διατάξεων του μέρους Β' του άρθρου 2 της παραγράφου Δ της υποπαραγράφου Δ.7. της περίπτωσης 1 της υποπερίπτωσης ε) του Ν.4336/2015, ήταν δε πλήρης και εμπεριστατωμένος, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του προηγηθέντος από το ελέγχου. **Η δε από Έκθεση Ελέγχου του η οποία, όπως αναφέρθηκε, αποτελεί Δελτίο Πληροφοριών για τη Δ.Ο.Υ., αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από οικείας «Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» της εν λόγω Δ.Ο.Υ., στην οποία εκτίθενται τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης.**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους του προσφεύγοντα, από την από οικεία «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)» της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση που περιγράφεται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδοκο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους του προσφεύγοντα, ο

φορολογικός έλεγχος στην ατομική του επιχείρηση διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα και η παράβαση που περιγράφεται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Φορολογικό έτος (..... –)

Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)] του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως ακολούθως:

Πρόστιμο 250,00 € x 2 = **500,00 €.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στον προσφεύγοντα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.**

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της Προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).