



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: 1421/25-11-2016

## 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 27/06/2016 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, επαγόμεστε 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         |

Σε εκτέλεση της με αριθμό ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... μετά το μεσημέρι της ..... ημέρα της εβδομάδας Σάββατο, συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... αποτελούμενο από δύο (2) υπαλλήλους – ελεγκτές, μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα για τη διενέργεια επιτόπιου προληπτικού φορολογικού ελέγχου, αναφορικά με την έκδοση των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία φορολογικών στοιχείων για τις εν εξελίξει λιανικές πωλήσεις. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση **δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις – παρέες πελατών, συνολικής μικτής αξίας έκαστης κάτω των 5.000,00 €, για είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί πριν από την έναρξη του ελέγχου.**

Ακολούθως, συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... η από .../.../2016 «Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας προέκυψε και καταλογίστηκε, για το φορολογικό έτος 2015 και σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, η παράβαση της **μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις – παρέες πελατών, συνολικής μικτής αξίας έκαστης κάτω των 5.000,00 €, για είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί πριν από την έναρξη του ελέγχου,** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου

54 παράγραφος 3 του ίδιου νόμου.

Μάλιστα, όπως αναφέρεται στην ως άνω από ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, έχουν εφαρμογή συνδυαστικά και οι διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί τετραπλασιασμού του προστίμου λόγω υποτροπής για δεύτερη φορά στην ίδια παράβαση, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής Πράξης που αφορά στην αρχική διαπιστωθείσα παράβαση, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του ίδιου νόμου, αναφορικά με το ανώτατο όριο των 30.000,00 € για το πρόστιμο, ανά φορολογικό έλεγχο.

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 ακόλουθο συνολικό πρόστιμο, κατά τις ως άνω αναφερθείσες διατάξεις:

$$(250,00 \text{ €} \times 37) \times 4 = 9.250,00 \text{ €} \times 4 = \underline{37.000,00 \text{ €}},$$

**το οποίο περιορίζεται στο ανώτατο όριο των 30.000,00 €.**

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. .... κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα την από ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου 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 (Δ.Ο.Υ. ....), 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 νόμιμος ο τετραπλασιασμός του προστίμου, λόγω υποτροπής για δεύτερη φορά στην ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής Πράξης που αφορά στην αρχική διαπιστωθείσα παράβαση και, τελικά, μη νόμιμη η επιβολή του ανώτατου ορίου των 30.000,00 € για το πρόστιμο. Συγκεκριμένα, θα έπρεπε να επιβληθεί διπλασιασμός του προστίμου, διότι η εκδοθείσα με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σε βάρος του προσφεύγοντα, δεν είχε οριστικοποιηθεί έως την έκδοση της με αριθμό ..... προσβαλλόμενης Πράξης.

### 2.

Μη νόμιμη κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της από ..... οικείας Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου 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.

Κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. .... και επειδή ο προσφεύγων είχε αποχωρήσει από τον χώρο της επιχείρησης λόγω επαγγελματικών υποχρεώσεων, προτάθηκε στο συνεργείο ελέγχου η συμμετοχή της εκπροσώπου – συζύγου του προσφεύγοντα κατά τον έλεγχο στις ομπρέλες και ξαπλώστρες της παραλίας, αλλά δεν επιτράπη ούτε η φυσική παρουσία και συνδρομή της, ούτε η άμεση συνέργειά της.

4.

Σύμφωνα με την από ..... οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., κατά την ημέρα που διενεργήθηκε ο έλεγχος βρέθηκαν στην παραλία σαράντα μία (41) ομπρέλες με παρέες πελατών, στις οποίες είχαν ήδη σερβιριστεί τα παραγγελθέντα είδη και δεν είχαν εκδοθεί και παραδοθεί τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που περισσότερες από μία από τις εν λόγω ομπρέλες καταλαμβάνονταν από την ίδια παρέα πελατών, η οποία είχε προβεί σε μία ενιαία παραγγελία και, κατά συνέπεια, τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι λιγότερα από σαράντα ένα (41).

5.

Ο χώρος της παραλίας που εκμεταλλεύεται η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, με την τοποθέτηση ομπρελών και ξαπλωστών για τους λουόμενους πελάτες, γειτνιάζει με άλλη επιχείρηση με το ίδιο ακριβώς αντικείμενο εκμετάλλευσης, το νοητό όριο της οποίας εφάπτεται με εκείνο της επιχείρησης του προσφεύγοντα. Επιπροσθέτως, οι ομπρέλες και οι ξαπλώστρες αμφοτέρων των επιχειρήσεων είναι του ίδιου τύπου και χρώματος, ώστε να είναι δύσκολη η μεταξύ τους διάκριση, στα σημεία δε του νοητού ορίου είναι τοποθετημένες σε πολύ μικρή μεταξύ τους απόσταση. Ως αποτέλεσμα αυτών, το ένα από τα δύο μέλη του συνεργείου, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, μπερδεύτηκε, δεδομένου ότι ήταν μόνο του χωρίς τη συνοδεία του δεύτερου μέλους και εκπροσώπου της ελεγχθείσας επιχείρησης και προέβη σε καταμέτρηση παρεών πελατών και της γειτνιάζουσας επιχείρησης.

**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.».

#### **Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:**

Ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμου τετραπλασιασμού του προστίμου και, τελικά, μη νόμιμη επιβολή του ανώτατου ορίου των 30.000,00 € για το πρόστιμο, **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 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.».

Από τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “taxis” του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα είχαν εκδοθεί, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... (κωδ. ....), οι δύο (2) ακόλουθες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.):

α. Η με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης ..... του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), για τη διαχειριστική περίοδο ..... ( ..... – .....), ποσού προστίμου 1.600,00 €, η οποία αφορά σε μη έκδοση φορολογικού/ών στοιχείου/ων αξίας ή σε ανακριβή έκδοση τέτοιου/ων. Η εν λόγω Α.Ε.Π. κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την .....

β. Η με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης ..... Α.Ε.Π. του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), για το φορολογικό έτος ..... ( ..... – .....), ποσού προστίμου 750,00 €, η οποία αφορά σε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση απόδειξης/ων λιανικής πώλησης ή άλλου/ων φορολογικού/ών στοιχείου/ων λιανικής/ών πώλησης/ων, αξίας έκαστης κάτω των 5.000,00 €. Η εν λόγω Α.Ε.Π. κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την .....

Κατά συνέπεια και αναφορικά με την επίδικη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικών πωλήσεων σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις, κατά το φορολογικό έτος .... ( ..... – .....), η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα υπέπεσε στην ίδια παράβαση, για **δεύτερη φορά καθ’ υποτροπή**, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής Πράξης που αφορά στην αρχική διαπιστωθείσα παράβαση (Α.Ε.Π. του Κ.Β.Σ. με αριθμό και ημερομηνία έκδοσης .....), όπως αποδεικνύεται από το πληροφοριακό σύστημα “taxis” του Υπουργείου Οικονομικών και, επομένως, 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 τετραπλάσιο**.

### 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 Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου 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 Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου 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 RE .....GR, είχε ως ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη τη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση της κατοικίας του και η άλλη, με αριθμό συστημένου RE.....GR, 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 της ..... (. ....). 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, περί παρεμπόδισης της φυσικής παρουσίας και συνδρομής εκπροσώπου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα κατά τη

διενέργεια του ελέγχου, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος,

επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε από συνεργείο αποτελούμενο από δύο (2) ελεγκτές, στον χώρο ευθύνης της ελεγχθείσας επιχείρησης και σε καμία περίπτωση δεν εμποδίστηκε η παρουσία του υπευθύνου της επιχείρησης ή εκπροσώπου/ων του σε κανένα στάδιο του ελέγχου.

#### Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:

Ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα, περί παρεών πελατών που καταλάμβαναν περισσότερες από μία (1) ομπρέλες στην παραλία, με αποτέλεσμα οι περιπτώσεις των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων να είναι λιγότερες από σαράντα μία (41), απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος,

επειδή, οι περιπτώσεις που μία παρέα πελατών καταλάμβανε περισσότερες από μία ομπρέλες προσμετρήθηκαν από τον έλεγχο ως μία ομπρέλα – παρέα πελατών, αυτό δε επαληθεύτηκε και διασταυρώθηκε από τις μαρτυρίες των ίδιων των πελατών, με την χρήση της αγγλικής γλώσσας στις περιπτώσεις αλλοδαπών πελατών.

#### Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντα:

Ο πέμπτος προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντα, περί του ότι ο έλεγχος προέβη, εκ παραδρομής, σε καταμέτρηση παρεών πελατών και της γειτνιάζουσας ομοειδούς επιχείρησης, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος,

επειδή, η καταμέτρηση των παρεών πελατών στις οποίες είχαν σερβιριστεί πριν από την έναρξη του ελέγχου τα παραγγελθέντα είδη και προς τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί και παραδοθεί τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία των λιανικών πωλήσεων, αφορούσε σε ομπρέλες και ξαπλώστρες που ανήκαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και σε είδη τα οποία είχαν σερβιριστεί από αυτήν. Αυτό δε επαληθεύτηκε και διασταυρώθηκε από τους ίδιους τους πελάτες, με την χρήση της αγγλικής γλώσσας στις περιπτώσεις αλλοδαπών πελατών.

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,** το συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., κατά την έναρξη του επιτόπιου προληπτικού φορολογικού ελέγχου της ..... στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και πριν από την επιτόπια παρουσία του στα τραπεζοκαθίσματα, στο μπαρ, στις ομπρέλες και ξαπλώστρες της παραλίας και στους, εν γένει, χώρους όπου υπήρχαν καθήμενοι πελάτες της επιχείρησης, ζήτησε την έκδοση και έλαβε, για τη διασφάλιση του ελέγχου, ενδεικτικών αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συμβολικής αξίας, από την φορολογική ταμειακή μηχανή (Φ.Τ.Μ.) και τον φορολογικό μηχανισμό (Φ.Μ. – Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) που νόμιμα χρησιμοποιούσε η επιχείρηση για την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων πωλήσεων. Συγκεκριμένα, εκδόθηκαν και λήφθηκαν οι ακόλουθες δύο (2) Α.Λ.Π.:

**1. Η Α.Λ.Π. με α/α ημερήσιας απόδειξης ..... ημερομηνία έκδοσης ....., ώρα έκδοσης 11:44 π.μ. (χειμερινή ώρα) και συνολική μικτή αξία 2,00 €, από την με αριθμό μητρώου .....Φ.Τ.Μ. τύπου SHARP ER–A ... G.**

Να σημειωθεί ότι έγινε σύσταση από τους ελεγκτές στον προσφεύγοντα για την διόρθωση της ώρας στην τότε ισχύουσα θερινή ώρα (μία (1) ώρα μπροστά).

**2. Η Α.Λ.Π. με αριθμό ..... ημερομηνία έκδοσης ....., ώρα έκδοσης 12:44 μ.μ. (θερινή ώρα) και συνολική μικτή αξία 6,50 €, από τον με αριθμό μητρώου ..... Φ.Μ. τύπου CASIO FP–600.**

**Επειδή,** αμέσως μετά την έκδοση και λήψη των ως άνω δύο (2) ενδεικτικών αποδείξεων λιανικής πώλησης, ο έλεγχος ξεκίνησε την επιτόπια παρουσία του τόσο στον κυρίως χώρο της επιχείρησης, άνωθεν του δρόμου, όσο και στον χώρο της παραλίας, κάτωθεν του δρόμου και, εν γένει, σε όλους τους χώρους όπου υπήρχαν καθήμενοι πελάτες ή παρέες πελατών, προκειμένου να διαπιστώσει την έκδοση και παράδοση σε αυτούς των νόμιμων φορολογικών στοιχείων για τα παραγγελθέντα είδη που ήταν ήδη σερβιρισμένα. Κατά τον έλεγχο στον κυρίως χώρο της επιχείρησης διαπιστώθηκε η μη έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων λιανικών πωλήσεων σε έξι (6) περιπτώσεις – τραπέζια – παρέες πελατών, για παραγγελθέντα είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί και βρίσκονταν επάνω στα τραπέζια. Ωστόσο, επειδή, όπως ισχυρίστηκε η εκπρόσωπος – σύζυγος του προσφεύγοντα, αλλά και όπως έγινε αντιληπτό από τον έλεγχο, στα εν λόγω έξι (6) τραπέζια εξυπηρετούνταν πελάτες που συμμετείχαν σε παιδικό πάρτι το οποίο διοργάνωνε ένας (1) μεμονωμένος πελάτης και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος εξέλαβε τις εν λόγω έξι (6) περιπτώσεις ως μία (1) περίπτωση μη έκδοσης νόμιμου φορολογικού στοιχείου λιανικής πώλησης, συνολικής μικτής αξίας κάτω των 5.000,00 €, για παραγγελθέντα είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί. Κατά δε τον έλεγχο στον χώρο της παραλίας, τον οποίο είχε μισθώσει ο προσφεύγων από τον Δήμο ..... και στον οποίο είχε τοποθετήσει ομπρέλες και ξαπλώστρες για την εξυπηρέτηση των λουόμενων πελατών του, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχθείσα επιχείρηση δεν είχε εκδώσει τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων σε σαράντα μία (41) περιπτώσεις – παρέες πελατών, συνολικής μικτής αξίας έκαστης κάτω των 5.000,00 €, για παραγγελθέντα είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί. Επειδή, όμως, η εκπρόσωπος – σύζυγος του προσφεύγοντα επικαλέστηκε το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου έπνεαν ισχυροί άνεμοι οι οποίοι είχαν μετακινήσει τις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης μακριά και σε σημεία που να μην είναι εφικτή η ανεύρεσή τους, οι ελεγκτές, καλόπιστα φερόμενοι και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ζήτησαν την άμεση ανάγνωση της φορολογικής μνήμης της φορολογικής ταμειακής μηχανής και του φορολογικού μηχανισμού που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση για την έκδοση των

νόμιμων φορολογικών στοιχείων πωλήσεων, προκειμένου να γίνουν γνωστά όλα τα φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδοθεί κατά την ..... και έως την έκδοση των δύο (2), ληφθέντων από τον έλεγχο, ενδεικτικών αποδείξεων λιανικής πώλησης. Ωστόσο, επειδή εκείνη την ημέρα ( ....., Σάββατο) ο αρμόδιος τεχνικός που επενέβαινε στις δύο (2) μηχανές τελούσε σε νόμιμη άδεια από την εργασία του, αλλά και επειδή δεν κατόρθωσε να συνδεθεί μέσω διαδικτύου για να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα στοιχεία, ζητήθηκε η προσκόμιση της ανάγνωσης της φορολογικής μνήμης των δύο (2) μηχανών στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. .... Την ..... ο αρμόδιος τεχνικός της επιχείρησης προσκόμισε, στη Δ.Ο.Υ. ...., σε CD, την ανάγνωση της φορολογικής μνήμης των δύο (2) μηχανών, από την οποία προέκυψε και αποδείχτηκε η έκδοση μόνον μίας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης από την Φ.Τ.Μ. με αριθμό μητρώου ..... (η ληφθείσα από τον έλεγχο ενδεικτική Α.Λ.Π. έφερε α/α ημερήσιας απόδειξης ..... ) και μόνο τεσσάρων (4) αποδείξεων από τον Φ.Μ. με αριθμό μητρώου ....., κατά την ..... και έως την έκδοση των δύο (2), ληφθέντων από τον έλεγχο, ενδεικτικών αποδείξεων λιανικής πώλησης. Δηλαδή, μέχρι την έναρξη του επιτόπιου ελέγχου στα τραπεζοκαθίσματα και τις ομπρέλες και ξαπλώστρες της παραλίας, είχαν εκδοθεί μόνο πέντε (5) αποδείξεις λιανικής πώλησης κατά την .....

Μετά τα ως άνω εκτεθέντα, **ο έλεγχος κατέληξε στο ορθό συμπέρασμα, διαπίστωση και πόρισμα της μη έκδοσης των νόμιμων φορολογικών στοιχείων λιανικών πωλήσεων σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις – παρέες πελατών, συνολικής μικτής αξίας έκαστης κάτω των 5.000,00 €, για παραγγελθέντα είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί**, δεδομένου ότι μία (1) παρέα πελατών καθόταν στα έξι (6) τραπέζια του κυρίως χώρου της επιχείρησης (πρόκειται για το παιδικό πάρτι), σαράντα μία (41) περιπτώσεις μη έκδοσης διαπιστώθηκαν στον χώρο της παραλίας (ομπρέλες – ξαπλώστρες) και εκδόθηκαν μόνο πέντε (5) αποδείξεις [δηλαδή,  $(1 + 41) - 5 = 42 - 5 = 37$ ].

Το γεγονός της **μη έκδοσης των νόμιμων φορολογικών στοιχείων λιανικών πωλήσεων, κατά τον χρόνο της παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής, στις τριάντα επτά (37) επίμαχες περιπτώσεις,**

συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 54 παράγραφος 3 του ίδιου νόμου **για τον τετραπλασιασμό του προστίμου.**

**Επειδή,** η συνολική αποκρυβείσα αξία, για κάθε μία από τις τριάντα επτά (37) επίδικες περιπτώσεις μη έκδοσης του νόμιμου φορολογικού στοιχείου λιανικής πώλησης, δεν ξεπερνούσε το ποσό των 5.000,00 € που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, κατά συνέπεια, δεν απαιτείτο η καταγραφή και ο προσδιορισμός της αξίας σε κάθε περίπτωση μη έκδοσης, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 του ίδιου νόμου, στις περιπτώσεις που η αξία, ανά περίπτωση μη έκδοσης, δεν ξεπερνά τα 5.000,00 €, επιβάλλεται αυτοτελές ποσό προστίμου για κάθε περίπτωση μη έκδοσης, ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

**Επειδή,** με τις διατάξεις του **άρθρου 12 παράγραφ. 2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι «2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

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

Ωστόσο, κατά τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. .... στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι **τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονταν από τον με αριθμό μητρώου ..... φορολογικό μηχανισμό δεν έφεραν τις υποχρεωτικές ενδείξεις (αναγραφή) του Α.Φ.Μ. και του πλήρους ονόματος του προσφεύγοντα.**

**Επειδή**, κατά τον διενεργηθέντα, από τη Δ.Ο.Υ. ...., έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (.....) περί Κλήσης προς Ακρόαση, βάσει των οποίων ο προσφεύγων είχε κάθε έννομο δικαίωμα και συμφέρον να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πριν από την έκδοση της οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου και να διατυπώσει γραπτώς τις αντιρρήσεις του επί αυτών, με την υποβολή σχετικού υπομνήματος στην Φορολογική Διοίκηση. Συγκεκριμένα, το συνεργείο της Δ.Ο.Υ. .... που διενήργησε την ..... τον επιτόπιο προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και διαπίστωσε τις επίδικες παραβάσεις, επέδωσε άμεσα στην εκπρόσωπο – σύζυγο του προσφεύγοντα την από ..... 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 των διαπιστωθεισών παραβάσεων. 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, στη Δ.Ο.Υ. ...., τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων που αναφέρονται στο ως άνω συνημμένο Υ.Σ.Ε..

**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**, 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**, 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**, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους του προσφεύγοντα, από την από ..... οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., για το φορολογικό έτος ..... της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο 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 Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, 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 συνολικό 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**

$(250,00 \text{ €} \times 37) \times 4 = 9.250,00 \text{ €} \times 4 = \underline{37.000,00 \text{ €}},$

**το οποίο περιορίζεται στο ανώτατο όριο των 30.000,00 €.**

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).