



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα 3.10.16
Αριθμός απόφασης: 3326

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

**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. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. 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.
 - ε. 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10.5.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ:, κατοίκου, οδό, κατά της υπ' αριθμ./30.12.15 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 1.1.15-31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθ./30.12.15 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 1.1.15-31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 30.12.15 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10.5.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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:

Με την υπ' αριθ./30.12.15 προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.15-31.12.15 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 & 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013. Η εν λόγω προσαλλόμενη Πράξη εδράζεται επί με ημερομηνία θεώρησης 30.12.15 (ημ. σύνταξης 17.12.15) Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Η παράβαση αφορά τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (ΑΛΣ) από την εν χρήσει ΦΤΜ, σε δύο περιπτώσεις (τραπέζια) για σερβιρισμένα αγαθά συνολικής αξίας 6,00 € και 8,30 € αντίστοιχα, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων. Με την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, για καθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 € (συνολικό ποσό 1.000,00 €), ήτοι το διπλάσιο ποσό του προστίμου του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013, λόγω υποτροπής, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε διαπράξει την ίδια παράβαση, κατά την διαχειριστική χρήση 1.1.14-31.12.14, σύμφωνα με τη με ημ. θεώρησης 18.1.16 (ημ. σύνταξης 17.12.15) Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 – ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' ΑΘΗΝΩΝ, και για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ./18.1.16 Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της υπ' αριθ./30.12.15 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, ισχυριζόμενος ότι:

- Δεν μπορεί να θεωρηθεί υπότροπος για την ανωτέρω παράβαση, καθόσον η με αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική χρήση 1.1.15-31.12.15, φέρει ημερομηνία υπογραφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. την 30.12.15, ενώ η με αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για την αρχικά διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για τη διαχειριστική χρήση 1.1.14-31.12.14, φέρει μεταγενέστερη ημερομηνία υπογραφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την 18.1.16. Επιπροσθέτως, οι ανωτέρω με αρ./18.1.16 και/30.12.15 Πράξεις Επιβολής Προστίμου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την ίδια ημερομηνία, στις 11.4.16, στερώντας από αυτόν το δικαίωμα να ασκήσει ένδικα μέσα κατά της με αρ./18.1.16 Πράξης Επιβολής Προστίμου, προτού θεωρηθεί υπότροπος και προ της εκδόσεως της με αρ./30.12.15 προσαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου.

- Οι αποδείξεις για τις εν λόγω περιπτώσεις πώλησης αγαθών εκδόθηκαν, αλλά επειδή το σερβίρισμα των τραπεζιών δεν είχε ολοκληρωθεί κατά τη διενέργεια του ελέγχου, εκδόθηκαν με κάποια καθυστέρηση.
- Παραβιάζεται η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι δεν έγινε κλήση σε ακρόαση.
- Παραβιάζεται η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο 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 φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2690/1999 «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας..... Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την Αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.

3....

4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.»

Επειδή σύμφωνα με τις με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6.7.2016 Οδηγίες του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για τη διενέργεια και την εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων:

«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 την 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 σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για τυπικούς λόγους, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, την παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και τη μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου 6 του ν.2690/1999.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 30.12.15 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και από το από 16.5.16 έγγραφο Έκθεσης Απόψεων επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής της ως άνω Δ.Ο.Υ., δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας των ως άνω διατάξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **10.5.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:....., την ακύρωση της υπ' αριθμ./30.12.15 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τυπικούς

λόγους, η δε αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση των νέων πράξεων εξ αιτίας των ακυρώσεων αυτών, πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).