



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.11.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1720

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατά των υπ' αριθ.,, και πράξεων επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.,, και πράξεις επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την 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. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής υποβολής της με αριθ. κατάστασης συμφωνητικών 1^{ου} τριμήνου έτους 2015.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής υποβολής της με αριθ. κατάστασης συμφωνητικών 4^{ου} τριμήνου έτους 2015.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής υποβολής της με αριθ. κατάστασης συμφωνητικών 1^{ου} τριμήνου έτους 2016.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής υποβολής της με αριθ. κατάστασης συμφωνητικών 4^{ου} τριμήνου έτους 2016.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις ισχυριζόμενος ότι:

- 1) Τα συμφωνητικά δηλώθηκαν την και ως εκ τούτου υπάγονται στο ρυθμιστικό πεδίο της ρύθμισης του ν. 4446/2016 και των ΠΟΛ. 1009/2017 και 1115/2017. Σε κάθε περίπτωση, δεν είχε υποχρέωση υποβολής των συμφωνητικών που συνήφθησαν με τον και την
- 2) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της επιείκειας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990, ορίζεται ότι: «**16.** Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και

υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις Τράπεζες, τους Οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/23.1.2015 «Τροποποίηση της υπ' αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β' (ΦΕΚ 951 Β'/31.7.2000) ΑΥΟ περί καθορισμού διαφορετικού τρόπου υποβολής των συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43 Α'/23.3.1990)» αναφέρεται ότι: «2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.»

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1009/2017 διευκρινίστηκε ότι: «Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλουν μη υποβληθείσες ή ανακριβώς ή ελλιπώς υποβληθείσες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, μηδενικές ή χρεωστικές, ακόμη και πληροφοριακού χαρακτήρα. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στον αρμόδιο κατά τις κείμενες διατάξεις Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά, κατά περίπτωση, και καταχωρίζονται στα οικεία βιβλία μεταγραφής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1006/2017 (Β' 43/17.1.2017). Επισημαίνεται ότι, εφόσον έχουν υποβληθεί από τον φορολογούμενο ήδη τα δικαιολογητικά στη Φορολογική Διοίκηση, δεν απαιτείται η επανυποβολή τους, αλλά επί της δήλωσης γίνεται μνεία της υποβολής και της υπηρεσίας στην οποία υποβλήθηκαν. Από τη ρύθμιση καταλαμβάνονται δηλώσεις που αφορούν κάθε φόρο, τέλος ή εισφορά που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, ΚΦΔ), εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ΚΦΔ, εφόσον η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης έχει λήξει μέχρι τις 30.9.2016, ανεξάρτητα εάν έχει επέλθει παραγραφή της σχετικής υποχρέωσης. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που έχουν υποβληθεί δηλώσεις μέχρι τη δημοσίευση της Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1006/2017, οι φορολογούμενοι, ανεξαρτήτως εάν ελέγχονται ή όχι, υποβάλλουν την Υπεύθυνη Δήλωση της παρ. 2 του άρθρου 7 της ανωτέρω Απόφασης, επί της οποίας αναγράφεται περαιτέρω, ότι δεν

εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 του Ν. 4446/2016 και ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της ρύθμισης των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016. Η Υπεύθυνη Δήλωση και τυχόν άλλα προβλεπόμενα από την ανωτέρω απόφαση δικαιολογητικά υποβάλλονται εντός δέκα (10) εργασίμων ημερών από τη δημοσίευση της απόφασης.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1115/2017 διευκρινίστηκε περαιτέρω ότι: «II. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

1. Αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, της παρ. 3 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που υποβάλλονται με βάση την Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1022/2014, όπως ισχύει, ετών 2014, 2015 υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο (μέσω Taxisnet). Εφόσον γίνει αποδεκτή η υποβολή της κατάστασης, στη συνέχεια προσέρχεται ο φορολογούμενος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν της ημερομηνίας που ορίζεται στη παρ.1 του άρθρου 57 του Ν. 4446/2016, ήτοι 30/9/2017, με γνωστοποίηση, όπου δηλώνονται τα εξής:

α) ο αύξων αριθμός καταχώρησης (αριθμός υποβολής Taxisnet), ο οποίος είναι και ο αριθμός της δήλωσης

β) η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης

γ) το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του φορολογουμένου

δ) ο Α.Φ.Μ του φορολογουμένου

ε) η περίοδος και το έτος που αφορά η υποβληθείσα δήλωση

στ) η φράση ότι «η δήλωση υποβλήθηκε βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 61 του Ν. 4446/2016» και στις περιπτώσεις υποβολής δήλωσης ατομικών επιχειρήσεων αναγράφεται επιπλέον από τον υπόχρεο και ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Ν.4446/2016».

2. Διευκρινίζεται ότι, η υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 57 δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, από τις οποίες δεν προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης (όπως δηλώσεις παύσης εργασιών), δεν αποκαθιστά παραβάσεις όπως αυτές της μη διαφύλαξης βιβλίων, στοιχείων ή ΦΗΜ, μη προσκόμισης βιβλίων, κ.λπ., για τις οποίες επιβάλλονται οι σχετικές κυρώσεις. Ακόμη διευκρινίζεται ότι, στην υπόψη ρύθμιση υπάγεται και το ισοζύγιο λογαριασμών (τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο), η υποβολή του οποίου προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 καθώς επίσης και το ημερολόγιο διαφημίσεων.

3. Οι αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας των οποίων η προθεσμία υποβολής είχε λήξει μέχρι και τις 30.9.2016 υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω της ειδικής εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε.. Στο πεδίο «ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ» της ειδικής εφαρμογής για τις δηλώσεις αυτές δηλώνεται από το φορολογούμενο ότι «Η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται στο πλαίσιο των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016» και προκειμένου για φυσικό πρόσωπο ότι «Δεν εμπίπτω στις εξαιρέσεις της παρ. 2 του άρθρου 60 του Ν.4446/2016 ». Περαιτέρω, η εκτύπωση της υποβληθείσας δήλωσης μαζί με την υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Οι φορολογούμενοι που έχουν ήδη προβεί σε ηλεκτρονική υποβολή των ως άνω δηλώσεων χωρίς να έχουν προσκομίσει την εκτύπωση αυτή μαζί με την υπεύθυνη δήλωση, υποχρεούνται να τα προσκομίσουν μέχρι τις 30.9.2017. Στις

περιπτώσεις όπου έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4446/2016, χωρίς όμως να έχει αναγραφεί στο πεδίο «ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ» της ειδικής εφαρμογής ότι υποβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, απαιτείται οι φορολογούμενοι να προσέλθουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας την εκτύπωση της ηλεκτρονικής δήλωσης, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 στην οποία να δηλώνουν ότι η ηλεκτρονική υποβολή έχει γίνει κατ' εφαρμογή του Ν.4446/2016. Ακόμη, διευκρινίζεται ότι οι φορολογούμενοι που έχουν ήδη υποβάλει τις δηλώσεις αυτές χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ., μέχρι την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου, χωρίς να έχει προηγηθεί η ηλεκτρονική υποβολή τους, θα πρέπει να υποβάλλουν τις δηλώσεις αυτές και ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Σε κάθε περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν επιβάλλει πρόστιμα για τις παραπάνω δηλώσεις.»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 54. Διαδικαστικές παραβάσεις

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

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

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»: «Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα τις καταστάσεις συμφωνητικών 1^{ου} τριμήνου 2015, 4^{ου} τριμήνου 2015, 1^{ου} τριμήνου 2016 και 4^{ου} τριμήνου 2016 την Ο προσφεύγων ποτέ δεν υπήχθη στην ευνοϊκή ρύθμιση των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 καθώς δεν ακολούθησε την διαδικασία που προβλέπει ο νόμος και οι σχετικές εγκύκλιοι και δεν προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να προσκομίσει τα απαιτούμενα κατά το νόμο δικαιολογητικά. Από μόνη της η εκπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων δεν συνεπάγεται την υπαγωγή στην ρύθμιση του ν. 4446/2016. Περαιτέρω εκ του νόμου δεν είναι εφικτή η υπαγωγή στις διατάξεις του ν. 4446/2016 της εκπροθέσμως υποβληθείσας κατάστασης συμφωνητικών του 4^{ου} τριμήνου του 2016, καθώς προϋπόθεση αποτελεί η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης να έχει λήξει μέχρι και τις 30.09.2016. Βάσει των υποβληθέντων καταστάσεων συμφωνητικών προκύπτουν τα ακόλουθα:

Περίοδος συμφωνητικού	Επωνυμία αντισυμβαλλομένου	Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλομένου
1 ^ο Τρίμηνο 2015		
4 ^ο Τρίμηνο 2015		
4 ^ο Τρίμηνο 2015		 (2 συμφωνητικά)
4 ^ο Τρίμηνο 2015		
1 ^ο Τρίμηνο 2016		 (2 συμφωνητικά)
1 ^ο Τρίμηνο 2016		
4 ^ο Τρίμηνο 2016		

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το μόνο τρίμηνο στο οποίο καταρτίστηκαν συμφωνητικά μεταξύ του ίδιου και οντοτήτων που υπάγονται στις εξαιρέσεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990 είναι το 1^ο τρίμηνο 2015 (ήτοι συμφωνητικό με την), ως εκ τούτου για το συγκεκριμένο τρίμηνο δεν έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν. 4174/2013 καθόσον δεν υφίστατο φορολογική υποχρέωση υποβολής σχετικής κατάστασης συμφωνητικών. Για όλα τα υπόλοιπα τρίμηνα ορθά του επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα από τη φορολογική αρχή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει δεκτός.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «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 κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. 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.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, στο άρθρο 62 παρ. 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και η αρχή της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα:

την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και

την **επικύρωση** των υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1 ^α και 2 ^α ν. 4174/2013	100,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1 ^α και 2 ^α ν. 4174/2013	100,00€
---	---------

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1 ^α και 2 ^α ν. 4174/2013	100,00€
---	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1 ^α και 2 ^α ν. 4174/2013	100,00€
---	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.