



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-12-2023

Αριθμός απόφασης: 1122e

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 07-07-2023 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του με ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά :

α) της υπ' αριθμ./02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.,

β)της υπ'αριθμ. /02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.,

γ)της υπ'αριθμ. /02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και

δ)της υπ'αριθμ. /02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-07-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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'αριθμ. /02-06-2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 3.125,33€ ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις :

- 1) Μη θεώρηση – τήρηση βιβλίων και στοιχείων Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§§1 και 3, 6§1 και 19§1 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§1,2 και 6, 9§1, 25§1 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν.4337/2015,
- 2) Μη έκδοση τουλάχιστον τριάντα τριών (33) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 3.520,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§§§1,2 και 3 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§§1,2, 8 περ.α' και 9, 9, 25§1 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν.4337/2015.

Με την υπ'αριθμ. /02-06-2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού άρθρου 7§§3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 4.200,00€ ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις :

- 1) Μη θεώρηση – τήρηση βιβλίων και στοιχείων Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§§1 και 3, 6§1 και 19§1 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§1,2 και 6, 9§1, 25§1 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν.4337/2015,
- 2) Μη έκδοση τουλάχιστον τριάντα πέντε (35) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 3.610,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§§§1,2 και 3 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των

άρθρων 5§§§§1,2, 8 περ.α΄ και 9, 9, 25§1 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015.

Με την υπ΄αριθμ. .../02-06-2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού άρθρου 7§§3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 4.200,00€ ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις :

1) Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίου εσόδων-εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 17§1 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§§1,2 και 6, 9, 25 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015,

2) Μη έκδοση τουλάχιστον είκοσι οκτώ (28) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 4.120,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§§§1,2 και 3 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§§1,2, 8 περ.α΄ και 9, 9, 13, 21, 25§1 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015.

Με την υπ΄αριθμ./02-06-2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού άρθρου 7§§3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.266,67€ ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις :

1) Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίου εσόδων-εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 17§1 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§§1,2 και 6, 9, 25 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015,

2) Μη έκδοση τουλάχιστον τεσσάρων (4) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 930,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§§§1,2 και 3 του ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5§§§§1,2, 8 περ.α΄ και 9, 9, 13, 19, 25§1 και 38§§3 και 6 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 31/05/2013 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992, του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση, και εκδόθηκαν κατόπιν της υπ΄αριθμ./27-04-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, ύστερα από την με αριθμό/2023 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Ειδικότερα, αρχικά, ύστερα από τις υπ΄αριθμ./2012 και/2012 εντολές μερικού επιτόπιου ελέγχου και επεξεργασίας αντίστοιχα, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, για τις διαπιστώσεις του οποίου συντάχθηκε η από 31/05/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 του ΣΔΟΕ και εκδόθηκαν οι υπ΄αριθμ./15-06-2015 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου της ΔΟΥ Ο προσφεύγων άσκησε την με αρ. πρωτ./30-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά των εν λόγω πράξεων, η οποία απορρίφθηκε με την υπ΄αριθμ./24-11-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Εν συνεχεία, άσκησε την με αριθμό/2015 δικαστική προσφυγή κατά

της απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2023 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Με την δικαστική απόφαση έγινε δεκτή η προσφυγή για τον λόγο ότι οι καταλογιστικές πράξεις φέρουν την υπογραφή οργάνου, το οποίο δεν προκύπτει ότι είχε την αρμοδιότητα για την έκδοσή τους και άρα είναι μη νόμιμες. Με την ως άνω δικαστική ακυρώθηκαν η ως άνω απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και οι καταλογιστικές πράξεις και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. για να ενεργήσει τα νόμιμα. Η Δ.Ο.Υ., ενεργώντας σύμφωνα με το σκεπτικό της δικαστικής απόφασης, κατόπιν της υπ' αριθμ. /27-04-2023 εντολής ελέγχου, συνέταξε την από 29-05-2023 έκθεση ελέγχου βάσει της από 31/05/2013 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 του ΣΔΟΕ, και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή υπ' αριθμ. /02-06-2023 πράξεις προσδιορισμού προστίμου, οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 12-06-2023.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης πριν από την έκδοση δυσμενούς κατά του διοικούμενου πράξης, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Ν.2690/1999. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης και τυγχάνουν ακυρωτέες.
2. Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο μη θεώρησης-τήρησης βιβλίου εσόδων-εξόδων για τις διαχειριστικές περιόδους ετών 2010, 2011 και 2012, καθώς απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων αλλά και ως αγρότης ειδικού καθεστώτος που δεν εντάχθηκε για τη δραστηριότητα αυτή σε κανονικό καθεστώς.
3. Ως αμβυκούχος και μικρός αποσταγματοποιός, γνώριζε ότι δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων, όπως ενημερώθηκε από τα σωματεία αμβυκούχων Ν. Σερρών, Πιερίας, Κοζάνης και Καβάλας και την αρμόδια Ομοσπονδία, ώστε τελούσε σε συγγνωστή πλάνη ως προς τις επικαλούμενες φορολογικές του υποχρεώσεις. Αντίστοιχα, στις 17-12-2008 πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του πατέρα του, επίσης αποσταγματοποιού, και δεν επιβλήθηκε παράβαση. Αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης η επιβολή προστίμου, όταν η Διοίκηση με εγκυκλίους της δίνει οδηγίες για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.
4. Το ακαθάριστο εισόδημα που αποκόμισε κυμαίνεται από 930,00 ευρώ έως 4.120,00 ευρώ ετησίως, γεγονός που το καθιστά συμπληρωματικό εισόδημα από τη χρησιμοποίηση αντικειμένου οικιακής οικονομίας και δεν αποτελεί εισόδημα από την άσκηση επαγγέλματος. Σχετική η υπ' αριθμ. 560/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, 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».*

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 προφορικώς, 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.».

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., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με τα άρθρα 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «.....**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου 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 αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.....**Άρθρο 62** Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι

(20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.....».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με τα ως άνω άρθρα του ΚΦΔ, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή, για τις υποθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ, αρχικά είχε προβλεφθεί σύμφωνα με την περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο, πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, εν συνεχεία, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4321/2015 προβλέφθηκε για τις υποθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ, με ισχύ από 21-03-2015, ότι : «1. Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ: ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου, εφόσον μέχρι 30.4.2015 δεν έχει η προβλεπόμενη στα ανωτέρω διαδικασία ολοκληρωθεί και βεβαιωθεί ο αναλογούν φόρος, η διαδικασία ολοκληρώνεται με τα εκδοθέντα, από το Σ.Δ.Ο.Ε., φύλλα ελέγχου..... 3. Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 (Α' 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ιδίου ως άνω νόμου.....»

Επειδή, οι ανωτέρω διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 25 του Ν. 4321/2015, καταργήθηκαν από τότε που ίσχυσαν, με την διάταξη της περίπτωσης ε' της υποπαραγράφου Δ7 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του νόμου 4336/2015 : «ε. Από την 30ή Οκτωβρίου 2015

καταργείται η παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (Α'32). 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 στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση, **θεωρούνται δελτία πληροφοριών**).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 7 του ΚΦΔ : «7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από την 1η.1.2014 τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών : «.....Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται ότι σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κ.Φ.Δ. τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης (π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του Δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν.4174/2013 διαδικασίας.»

Επειδή, εν προκειμένω, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, με την με αριθμό/2023 απόφασή του, διατάσσει την ακύρωση της υπ'αριθμ./24-11-2015 απόφασης του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και των υπ'αριθμ/15-06-2015 πράξεων επιβολής προστίμου της ΔΟΥ Η ακυρωτική απόφαση, έχοντας διαπλαστικό αποτέλεσμα, ισχύει από τον χρόνο δημοσίευσής της, αλλά εξαφανίζει τις ακυρωθείσες πράξεις από τον χρόνο έκδοσης αυτών, ώστε θεωρούνται ως μη εκδοθείσες (ΣΤΕ 2902/2015, 3433/2010, 748/2009).

Επειδή, η ΔΟΥ, σύμφωνα με τη δικαστική απόφαση, προέβη σε έκδοση νέων πράξεων προσδιορισμού προστίμου, απαλλαγμένων από την πλημμέλεια των αρχικών πράξεων, βάσει των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν της υπ'αριθμ./27-04-2023 εντολής ελέγχου, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η από 29-05-2023 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ

Επειδή, ωστόσο, οι νέες πράξεις, προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ερεϊδόνται, όπως ρητά αποτυπώνεται στο σώμα αυτών, επί του πορίσματος της από 31-05-2013 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, η οποία, μετά την κατάργηση του άρθρου 25 του Ν. 4321/2015, θεωρείται πλέον, κατά τον χρόνο έκδοσης των νέων πράξεων, δελτίο πληροφοριών. Επιπλέον, από το περιεχόμενο της από 29-05-2023 έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ προκύπτει ότι η τελευταία δεν τήρησε την προβλεπόμενη διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, επιδίδοντας στον προσφεύγοντα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Κλήση προς ακρόαση πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, επιπρόσθετα, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν πρόστιμα σε διαφορετικό ύψος από τις ακυρωθείσες με την δικαστική απόφαση πράξεις, λόγω εφαρμογής του Ν.4337/2015, γεγονός για το οποίο ο προσφεύγων στερήθηκε εξ ολοκλήρου της δυνατότητας να προβάλλει τις απόψεις του.

Επειδή ο προσφεύγων δεν επικαλείται απλώς την παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης, αλλά παραθέτει ισχυρισμούς σχετικά με την ουσιαστική νομιμότητα επιβολής των προστίμων που ενδεχομένως να ασκούν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από τη φορολογική αρχή (ΣτΕ 3382/2010, ΣτΕ 37/2017).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./02-06-2023 πράξεις προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 είναι τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ως άνω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικο μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ένδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Την **αποδοχή** της από 07-07-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και την **ακύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.

β)της υπ'αριθμ./02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.,

γ)της υπ'αριθμ./02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. και

δ)της υπ'αριθμ./02-06-2023 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§§ 3 και 5 Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.,

για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη τήρηση της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όπως προβεί στις δέουσες ενέργειες, κατά το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.