



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/11/2024  
Αριθμός απόφασης: 2384

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58/19-04-2024), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....:

α) της υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007,  
β) της υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008,  
γ) της υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009,  
δ) της υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010,  
ε) της υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011,  
στ) της υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012,  
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. ....../15.05.2024, ....../15.05.2024, .....15.05.2024, ...../15.05.2024, ...../15.05.2024 και ...../15.05.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010, 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με **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. ....../15.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 3.125,33€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) σε είκοσι επτά (27) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου, συνολικής αξίας 2.810,00€ και β) μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λοιπών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 6, 13 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των κυρώσεων των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι  $(586,00€ \times \frac{1}{3}) + (586,00€ \times 15 \times \frac{1}{3})$ .

Με την υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ......., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 3.125,33€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου, συνολικής αξίας 4.220,00€ και β) μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λοιπών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 6, 13 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των κυρώσεων των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι  $(586,00€ \times \frac{1}{3}) + (586,00€ \times 15 \times \frac{1}{3})$ .

Με την υπ' αριθ. ....15.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ......., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 3.125,33€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου, συνολικής αξίας 4.140,00€ και β) μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λοιπών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 6, 13 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των κυρώσεων των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι  $(586,00€ \times \frac{1}{3}) + (586,00€ \times 15 \times \frac{1}{3})$ .

Με την υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ......., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 4.200,00€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου, συνολικής αξίας 3.530,00€ και β) μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λοιπών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 6, 13 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των κυρώσεων των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι  $(600,00€ \times \frac{1}{3}) + (800,00€ \times 15 \times \frac{1}{3})$ .

Με την υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ......., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, πρόστιμο ποσού 4.200,00€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου, συνολικής αξίας 4.000,00€ και β) μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λοιπών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 6, 13 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των κυρώσεων των άρθρων 5 ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι  $(600,00€ \times \frac{1}{3}) + (800,00€ \times 15 \times \frac{1}{3})$ .

Με την υπ' αριθ. ....../15.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ......., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 733,33€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΑΠΥ) σε δύο (2) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου, συνολικής αξίας 460,00€ και β) μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων και λοιπών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 2, 4, 6, 13 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5 ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι  $(600,00€ \times \frac{1}{3}) + (800,00€ \times 2 \times \frac{1}{3})$ .

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 15/05/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ......., που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. ....εντολής του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....απόφασης της Υπηρεσίας μας για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν εξέτασης της υπ' αριθ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο προσφεύγων. Με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. ....πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010, 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως τυπικά πλημμελείς, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους (έλλειψη κλήσης προς ακρόαση). Είχε προηγηθεί η έκδοση της υπ' αριθ. ....απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής (Τμ. Β') για επανάληψη διαδικασίας με την οποία ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. ....πράξεις επιβολής προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010, 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως νομικώς πλημμελείς, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους (από αναρμόδιο όργανο), καθώς και η υπ' αριθ. ....απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης) επί της υπ' αριθ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής κατά των ως άνω πράξεων και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια ελεγκτική αρχή προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα.

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

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου τόσο για τις αρχικές πράξεις, οι οποίες ακυρώθηκαν από το Δικαστήριο, όσο και για τις προσβαλλόμενες νέες πράξεις, που εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας, των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008.
2. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου μη θεώρησης – τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων πέραν της πρώτης χρονικά ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου διότι τα ακαθάριστα έσοδα δεν

υπερέβαιναν το όριο των 5.000,00€ και δύνατο να χορηγηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 36 ΚΒΣ σχετική απαλλαγή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Το εισόδημα που προκύπτει από την κατοχή και χρήση μικρής δυναμικότητας άμβικα, λόγω των χρονικών περιορισμών που θέτει ο νόμος στη χρήση του, δεν αποτελεί εισόδημα από την άσκηση επαγγέλματος, αλλά συμπληρωματικό εισόδημα από τη χρησιμοποίηση αντικειμένου της οικιακής οικονομίας-Την εύλογη πεποίθηση ότι δεν είχε την υποχρέωση να τηρεί βιβλία και στοιχεία εδραίωσε ο έλεγχος που του διενεργήθηκε στις 17-12-2008 από ελεγκτές της ΥΠΕΕ Αλεξανδρούπολης,

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 86 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν.4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

**Επειδή**, με το άρθρο 70 παρ. 10 του Ν.4987/2022 ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

**Επειδή**, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη

ημερολογιακό έτος... 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης...».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

**Επειδή**, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος

εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ( ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017 ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.....».

**Επειδή**, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και

επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν.3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν.3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν.4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν.3697/2008, του άρθρου 10 του ν.3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν – ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.) – προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν.4141/2013, του άρθρου 22 του ν.4203/2013, του άρθρου 87 του ν.4316/2014, του άρθρου 22 του ν.4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση

το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

**Επειδή**, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει πράξεις εις βάρος του προσφεύγοντος μετά την ακύρωση των αρχικών πράξεων με δικαστική απόφαση τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων που ακυρώθηκαν (βλ. ΣΤΕ 187/2003 και 3474/2003).

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των υπ' αριθ. ....../15.05.2024 και ....../15.05.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015, των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, με την υπ' αριθ.....απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής (Τμ. Β'), ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. ....αρχικές πράξεις επιβολής προστίμου, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010, 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως νομικώς πλημμελείς, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους (από αναρμόδιο όργανο), καθώς και η υπ' αριθ. ....απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης) επί της υπ' αριθ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής κατά των ως άνω πράξεων και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια ελεγκτική αρχή προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα.

Εν συνεχεία, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. ....πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010, 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκε η υπ' αριθ. ....ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. .... απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης). Με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκαν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως τυπικά πλημμελείς, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους (έλλειψη κλήσης προς ακρόαση).

Κατόπιν τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε επανάληψη της διαδικασίας έκδοσης αυτών, μετά την προηγούμενη ακύρωσής τους αρχικά με την υπ' αριθ.....απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής (Τμ. Β') και μεταγενέστερα με την υπ' αριθ. .... απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης), προκειμένου να θεραπευτούν οι τυπικοί λόγοι.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 15/05/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ...., που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.....εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... προκύπτει ότι αφορμή για τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου κατά το έτος 2015 βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι αρχικές πράξεις αποτέλεσε η υπ' αριθ. .... έκθεση ελέγχου του .....που αφορά στην επεξεργασία του από 01/11/2007 θεωρημένου Βιβλίου Διήμερου Αποσταγματοποιού. Ωστόσο, η προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά εκείνα γνωρίσματα προκειμένου να χαρακτηριστεί εκ του νόμου συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1191/2017 και την ΠΟΛ.1194/2017 διότι η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 172/2018). Τουτέστιν, η εικόνα του προσφεύγοντα ως ασκούντα επιτήδευμα, όπως αυτή αποτυπώνεται στην υπ'άρ. .... έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, δεν αποτελεί στοιχείο που δεν δύνατο να ήταν σε γνώση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, εάν ήταν στις επιλογές της η διενέργεια αρχικού ελέγχου στον προσφεύγοντα, εντός του κανονικού χρόνου της παραγραφής, αφού οι διαπιστωθείσες παραλείψεις θα προέκυπταν άμεσα από τον έλεγχο εντός πενταετίας του ίδιου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των υπ' αριθ. .... πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου είχε παραγραφεί, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/97 και 84 παρ. 1 ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. .... απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, την 31/12/2013 και 31/12/2014 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής των αρχικώς εκδοθέντων πράξεων επιβολής προστίμου των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται δεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις υπ' αριθ. ..../15.05.2024 και ..../15.05.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015.

**Ως προς τον 2° και 3° προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, στο άρθρο 41 του Ν.2859/2000, ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη, οριζόταν ότι: «*Ειδικό καθεστώς αγροτών 1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους....*

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που:

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός από τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές, ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος. (Όπως η παρ. 4 του άρθρου 41 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 13 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010](#) (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 23/4/2010 και μετά.

5. Οι αγρότες της παραγράφου 4 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές....»

**Επειδή**, στη συνέχεια στο άρθρο 42 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «*Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται: 1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4. 2. Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων....4. Ως αγροτικές υπηρεσίες, οι παρεχόμενες από τους αγρότες με χειρωνακτική εργασία ή με το συνήθη εξοπλισμό της εκμετάλλευσής τους, οι οποίες συμβάλλουν στην παραγωγή αγροτικών προϊόντων....*

**Επειδή**, στο άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : «*1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ... Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες : α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, ... 5. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής*

πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, ή μέχρι πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77) των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους 500 κόρους.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, «Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου»...5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, εντάσσονται οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, οι νέοι επιτηδευματίες κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων που προεδρικού διατάγματος 518/1989 (ΦΕΚ220 Α').....7. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 και 5 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες Βιβλίων όρια ακαθαρίστων εσόδων

Δεύτερη μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Τρίτη άνω των 1.500.000 ευρώ...»

**Επειδή** στην ΠΟΛ 1024/2007 στο Κεφάλαιο Α' «ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΣΕΙΣ ΣΤΟΝ Κ.Β.Σ. - γενικές διατάξεις (άρθρο 27 Ν.3522/2006)» ορίζεται ότι : «Β) Ρητά δεν χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες τα πιο κάτω πρόσωπα, τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και όσα είχαν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση δεν τηρούσαν βιβλία και δεν εξέδιδαν στοιχεία ή εφάρμοζαν μερικώς τις διατάξεις του Κώδικα:

- Ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον βέβαια τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Τα πρόσωπα αυτά, όταν ασκούν και άλλη δραστηριότητα από αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες για τη δεύτερη δραστηριότητα, χωρίς να χαρακτηρίζονται επιτηδευματίες για την αγροτική τους δραστηριότητα....
- Το φυσικό πρόσωπο που περιστασιακά παρέχει υπηρεσίες σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, εφόσον το σύνολο των ετήσιων αμοιβών του από την εν λόγω παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Εξαιρείται το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του

άρθρου 48 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), το οποίο χαρακτηρίζεται επιτηδευματίας από την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, ανεξάρτητα εάν η δραστηριότητά του αυτή ασκείται περιστασιακά ή μη και από το ύψος των ετήσιων αμοιβών του. Ως περιστασιακή δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.».

**Επειδή** στο άρθρο 39 του Ν.2859/2000 όπως τροποποιήθηκε με την παρ.7 του άρθρου 11 του Ν.3052/2002 «1. Επιχειρήσεις, που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου αυτού, εφόσον κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι του ποσού που αποτελεί το ανώτατο όριο για την ένταξη των επιτηδευματιών στην πρώτη κατηγορία τήρησης βιβλίων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους. ...

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή: α) στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους,...

9. Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωσή τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της. Επίσης με δήλωσή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟ.Υ. μέσα στην προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου, οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες ή από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή τις απαλλασσόμενες εφόσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 ν.2523/97 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» ορίζεται ότι : «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 300 (τριακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 400 (τετρακόσια) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών. στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση...

δ. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης

α΄ της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ΄ εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.....9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.....».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 ν.4337/2015 ορίζεται ότι : «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: .....ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση..... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α΄170).....»

**Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 15/05/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εδράζεται επί της υπ΄ αριθ. .... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ του ..... προκύπτει ότι ελεγκτές της προαναφερθείσας υπηρεσίας μετέβησαν, στις 07/11/2012, στην εγκατάσταση του προσφεύγοντος, για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Στο χώρο βρισκόταν εγκαταστημένος, μεταξύ άλλων, ένας άμβικας με αριθμό γενικού μητρώου .....και αριθμό άδειας κατοχής ..... χωρητικότητας 130 λίτρων, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος. Κατά την ώρα του ελέγχου απέσταζαν δύο παραγωγοί δυνάμει της υπ΄ αριθ. .... άδειας απόσταξης, η οποία δεν ήταν καταχωρημένη στο Βιβλίο Μητρώου Δικαιούχων Απόσταξης. Με την υπ΄ αριθ. .... έκθεση κατασχέθηκε το τηρούμενο Βιβλίο Μητρώου Δικαιούχων Απόσταξης (Διημέρου Αποσταγματοποιού), με ημερομηνία θεώρησης 01/11/2007 από το Τελωνείο ....., από την επεξεργασία του οποίου διαπιστώθηκε, καταρχάς, η εκτεταμένη και επί σειρά ετών χρήση του ανωτέρω άμβικα. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο διαπιστώθηκε η μη υποβολή δήλωσης έναρξης – μεταβολής εργασιών, η μη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ και συνακόλουθα, η μη έκδοση

αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου για 414 αποστάξεις, συνολικής αξίας 4.140,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου για 353 αποστάξεις, συνολικής αξίας 3.530,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου για 400 αποστάξεις, συνολικής αξίας 4.000,00€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, και σε δύο (2) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών κατεργασίας και παραγωγής τσίπουρου για 46 αποστάξεις, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, συνολικής αξίας 460,00€.

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. .... προέβη στη σύνταξη της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 και 5 ν.4337/2015, με τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος οι προβλεπόμενες κυρώσεις για μη θεώρηση/τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων και μη έκδοση αποδείξεων του άρθρου 13 του ΚΒΣ.

**Επειδή**, ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη δεν είχε δηλώσει έναρξη εργασιών ούτε ως επιτηδευματίας, ούτε ως αγρότης ειδικού καθεστώτος. Συγκεκριμένα, έκανε πρώτη φορά ένταξη στο ειδικό καθεστώς αγροτών την 01/03/2013.

**Επειδή**, με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις τεκμαίρεται ότι ο προσφεύγων, ως επιτηδευματίας, όφειλε από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου να ενταχθεί σε κατηγορία βιβλίων, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου 4 του Π.Δ.186/1992 ή να απαλλαχθεί από την τήρηση βιβλίων, βάσει των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, όπως ορίζει η παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου. Κατά συνέπεια, προκειμένου να ληφθούν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, στα οποία αναφέρεται ο ελεγχόμενος, ώστε να εξαιρεθεί από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση φορολογικών στοιχείων, όφειλε προηγουμένως να τηρήσει βιβλία δεύτερης κατηγορίας κατά το 1<sup>ο</sup> ελεγκτικό έτος, υποχρέωση την οποία δεν εκπλήρωσε σε κανένα από τα ελεγχόμενα έτη.

**Επειδή**, σύμφωνα με το υπ' αριθμόν πρωτ. .... έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών προς τη Δ.Ο.Υ. .... η Δνση Φορολογίας Εισοδήματος έκανε γνωστό μεταξύ άλλων ότι η παραγωγή τσίπουρου και ρακής με ίδια πρωτογενή παραγωγή (πρώτη ύλη) μπορεί να φέρει τα χαρακτηριστικά της γεωργικής επιχείρησης, ωστόσο η εκτεταμένη χρήση του άμβικα για την επεξεργασία πρώτων υλών άλλων παραγωγών, φέρει τα χαρακτηριστικά της εμπορικής επιχείρησης. Επιπρόσθετα όταν η χρήση του άμβικα αφορά σε παραχώρηση νομής ή χρήσης (ενοικίαση) τότε δε φέρει τα χαρακτηριστικά της γεωργικής επιχείρησης, αλλά προσομοιάζει περισσότερο με τα χαρακτηριστικά της εμπορικής επιχείρησης και καταλήγει ότι σε κάθε περίπτωση το θέμα ως πραγματικό γεγονός παραμένει στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

**Επειδή**, ο έλεγχος έκρινε ότι ο άμβικας του προσφεύγοντος, κατά τα κρινόμενα έτη, χρησιμοποιήθηκε εκτεταμένα για την απόσταξη τσίπουρου άλλων παραγωγών και κατά συνέπεια, δεν πρόκειται για μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις. Επιπλέον, σύμφωνα με δήλωση του προσφεύγοντα στους υπαλλήλους του ΣΔΟΕ, λάμβανε για κάθε απόσταξη (καζανιά) αμοιβή 10,00 € και επομένως, οι υπηρεσίες που παρείχε στους άλλους παραγωγούς αποσκοπούσε στην επίτευξη κέρδους.

**Επειδή**, στις 17-12-2008 η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) ....., κατόπιν της με αρ. .... εντολής ελέγχου, πραγματοποίησε έλεγχο στο χώρο που ο προσφεύγων διατηρεί τον εν λόγω άμβικα . Ο έλεγχος αφορούσε σε ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και εν προκειμένω στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.2969/2001 ο οποίος αφορά στη παραγωγή και διακίνηση της αιθυλικής αλκοόλης και των προϊόντων της, που βασίσθηκε αποκλειστικά σε έγγραφα και βιβλία που τηρούνται βάσει τελωνειακών διατάξεων, χωρίς να πραγματοποιηθεί έλεγχος φορολογικών διατάξεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που είχε δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα γεγονότα τα οποία περιγράφονται τόσο από την από 06-02-2014 έκθεση ελέγχου του ..... όσο και από την από 15/05/2024 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., ο προσφεύγων διατηρούσε άμβικα απόσταξης χωρητικότητας 130 λίτρων, τον οποίο παραχωρούσε σε παραγωγούς για την παραγωγή τσίπουρου ή ρακής έναντι αμοιβής 10,00 €/καζανιά χωρίς να εκδίδει φορολογικά στοιχεία και να τηρεί βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 4§§1,3, 6§1 και 19§1 του Π.Δ. 186/92.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-02-2014 έκθεση ελέγχου του ..... και στην από 15-05-2024 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/06/2024** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με **Α.Φ.Μ.** ..... και συγκεκριμένα την **ακύρωση** των υπ' αριθ. ..../15.05.2024, ...../15.05.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 αντίστοιχα και την **επικύρωση** των υπ' αριθ. ....15.05.2024, ...../15.05.2024, ...../15.05.2024 και ...../15.05.2024 πράξεων

επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2009 – 31/12/2009, 01/01/2010 – 31/12/2010, 01/01/2011 – 31/12/2011 και 01/01/2012 – 31/12/2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

1.Η υπ' αριθ. ..../**15.05.2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>3.125,33€</b>	<b>0,00€</b>

2.Η υπ' αριθ. ..../**15.05.2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>3.125,33€</b>	<b>0,00€</b>

3.Η υπ' αριθ. ....**15.05.2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>3.125,33€</b>	<b>3.125,33€</b>

4.Η υπ' αριθ. ..../**15.05.2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>4.200,00€</b>	<b>4.200,00€</b>

5. Η υπ' αριθ. .... /15.05.2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>4.200,00€</b>	<b>4.200,00€</b>

6. Η υπ' αριθ. .... /15.05.2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>733,33€</b>	<b>733,33€</b>

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.