



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02-05-2025

Αριθμός απόφασης: 715

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016
Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016)
με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:
.....) ενδικοφανή προσφυγή του- **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά της με

αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του και τηςτου - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής του- **Α.Φ.Μ.** και τηςτου - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (η ενδικοφανής προσφυγή τουυποβλήθηκε ηλεκτρονικά στο στις/2024 και η ενδικοφανής προσφυγή τηςυποβλήθηκε ηλεκτρονικά στο/2024 και οι δύο ενδικοφανείς προσφυγές έλαβαν τον ίδιο αριθμό πρωτ./..... από το) 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 με αρ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (.....- **Α.Φ.Μ.**) πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικό αίτημα για παροχή πληροφοριών, του Προϊσταμένου του, σχετικά με την απασχόληση του στον εργοδότη του - **Α.Φ.Μ.**, εντός δέκα εργασίμων(10) ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα (.....του - **Α.Φ.Μ.**) πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικό αίτημα για παροχή πληροφοριών, του Προϊσταμένου του, σχετικά με την απασχόληση της στον εργοδότη της - **Α.Φ.Μ.**, εντός δέκα εργασίμων(10) ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων

του άρθρου 15 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

Ιστορικό

Στο πλαίσιο της διενέργειας ελέγχου στην επιχείρηση του εργοδότη των προσφευγόντων, - **Α.Φ.Μ.**, για την περίοδο 01/01/2018-31/12/2020, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δε διατηρούσε υποκατάστημα παρά μόνο το κεντρικό- έδρα- γραφείο 3ου ορόφου εμβαδού 26,80 τ.μ. επί της οδού

Ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (.....)- σε απάντηση του σε σχετικό αίτημα του διαβίβασε στην προαναφερόμενη Υπηρεσία καταστάσεις στις οποίες εμφανίζεται το δηλωμένο από την ανωτέρω επιχείρηση προσωπικό που απασχόλησε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, οι αποδοχές του προσωπικού και τα ληξιπρόθεσμα χρέη της επιχείρησης. Από το απαντητικό έγγραφο του προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εγγράφηκε στο Μητρώο εργοδοτών της παραπάνω Υπηρεσίας στις 03/04/2020 και απασχόλησε (3) άτομα για την περίοδο 04/2020 έως 12/2021. Στο δηλωθέν προσωπικό εμφανίζονται και οι προσφεύγοντες 1), με κωδικό ειδικότητας «Αποθηκάριος» και η σύζυγός του, 2)του, με κωδικό ειδικότητας «Υπάλληλος γραφείου».

Λόγω της μη ύπαρξης υποκαταστημάτων κατά το χρόνο εγγραφής της πιο πάνω επιχείρησης στο μητρώο εργοδοτών (....-2020) και λόγω του γεγονότος ότι η ημερομηνία απογραφής εργοδότη στον συνέπεσε χρονικά με την έναρξη της εξάπλωσης της πανδημίας του κορωνοϊού, ο έλεγχος στις-2024 ανήρτησε για ηλεκτρονική κοινοποίηση στο λογαριασμό τουτουστο Taxisnet το με αριθμό πρωτ.αίτημα του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.5104/2024 και στο λογαριασμό τηςτου στο Taxisnet το με αριθμό πρωτ. αίτημα του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.5104/2024 προκειμένου να παράσχουν πληροφορίες στον έλεγχο ως προς το είδος των υπηρεσιών που παρείχαν στον συγκεκριμένο εργοδότη, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο απασχολήθηκαν στην ανωτέρω επιχείρηση, τον τόπο απασχόλησης, το ύψος των αποδοχών και το αν αυτές κατεβλήθησαν, καθώς και στοιχεία για τη λειτουργία της συγκεκριμένης επιχείρησης (αγαθά τα οποία εμπορεύονταν, προμηθευτές- πελάτες κλπ.). Ταυτόχρονα δε, εστάλησαν σχετικές ειδοποιήσεις στις δηλωθείσες στο Taxisnet διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των προσφευγόντων. Όπως προκύπτει από τη με αριθμό καταχώρισης / ανάρτηση η προσφεύγουσατου ανέγνωσε το ανωτέρω αίτημα στις/2024 (ημερομηνία κοινοποίησης), ενώ όπως προκύπτει από τη με αριθμό καταχώρισης ανάρτηση ο προσφεύγων ανέγνωσε το ανωτέρω αίτημα στις/2024 και ως εκ τούτου σύμφωνα με τα οριζόμενα

στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Ν. 5104/2024 θεωρείται ότι η κοινοποίηση γι' αυτόν συντελέστηκε, μετά την πάροδο των 10 ημερών, ήτοι στις/2024.

Αμφότεροι οι προσφεύγοντες, παρά την αποδεδειγμένη παραλαβή του αιτήματος παροχής πληροφοριών, δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα της φορολογικής αρχής και για αυτόν ακριβώς το λόγο μετά από εισήγηση του επιφορτισμένου με το σχετικό έλεγχο ελεγκτή ο Προϊστάμενος του εξέδωσε τις με αριθμό/.....-2024 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου σε βάρος των προσφευγόντων,ΤΟΥκαιΤΟΥ, αντίστοιχα. Συνακόλουθα, στους προσφεύγοντες κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω εντολές, καθώς και σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων (αρ. πρωτ.και και αναρτήσεις με αριθμό καταχώρισης και με ημερομηνία ανάγνωσης στις/2024).

Σε συνέχεια των ανωτέρω και με δεδομένη τη μη ανταπόκριση των προσφευγόντων στο αίτημα παροχής πληροφοριών της φορολογικής αρχής κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 15 του Ν.5104/2024 συντάχθηκαν οι από-2024 εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 σε βάρος των προσφευγόντων και εκδόθηκαν η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου ΑΡ.53 Ν.5104/2024 σε βάρος τουΤΟΥκαι η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου ΑΡ.53 Ν.5104/2024 σε βάρος της

Η υπ. αριθ.πράξη επιβολής προστίμου ΑΡ.53 Ν.5104/2024, μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου αναρτήθηκαν στις/2024 (αρ. καταχώρησης) και ο ανάγνωσε τα προαναφερόμενα έγγραφα στις/20224. Η υπ. αριθ.πράξη επιβολής προστίμου ΑΡ.53 Ν.5104/2024, μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου αναρτήθηκαν στις/2024 (αρ. καταχώρησης) και ηΤΟΥανάγνωσε τα προαναφερόμενα έγγραφα στις/20224. Βάσει των ανωτέρω, η κοινοποίηση των προαναφερόμενων πράξεων και εκθέσεων ελέγχων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν. 5104/2024 θεωρείται ότι συντελέστηκε στις/2024.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου (έκαστος για την πράξη που εκδόθηκε στο όνομα του), ισχυριζόμενοι ότι:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσία αβάσιμες, διότι ανταποκρίθηκαν στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης και απέστειλαν την απάντησή τους με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στις/2024.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες, διότι δεν αναφέρουν ποιες ήταν οι αναζητούμενες πληροφορίες και κυρίως για ποιον λόγο οι χορηγηθείσες εξηγήσεις από αυτούς δεν ήταν λυσιτελείς, πλήρεις και επαρκείς.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το μέσα στα πλαίσια ενός ελέγχου που διενεργούσε σε ένα επιχειρηματία που διατηρούσε ατομική επιχείρηση στις-2024 ανήρτησε για ηλεκτρονική κοινοποίηση στο λογαριασμό τουτουστο Taxisnet το με αριθμό πρωτ.αίτημα του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.5104/2024 και στο λογαριασμό τηςτου στο Taxisnet το με αριθμό πρωτ. αίτημα του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.5104/2024 προκειμένου να παράσχουν πληροφορίες στον έλεγχο ως προς το είδος των υπηρεσιών που παρείχαν στον συγκεκριμένο εργοδότη, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο απασχολήθηκαν στην ανωτέρω επιχείρηση, τον τόπο απασχόλησης, το ύψος των αποδοχών και το αν αυτές κατεβλήθησαν, καθώς και στοιχεία για τη λειτουργία της συγκεκριμένης επιχείρησης (αγαθά τα οποία εμπορεύονταν, προμηθευτές- πελάτες κλπ.). Ταυτόχρονα δε, εστάλησαν σχετικές ειδοποιήσεις στις δηλωθείσες στο Taxisnet διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου των προσφευγόντων. Όπως προκύπτει από τη με αριθμό καταχώρισης / ανάρτηση η προσφεύγουσατου ανέγνωσε το ανωτέρω αίτημα στις/2024 (ημερομηνία κοινοποίησης) ενώ όπως προκύπτει από τη με αριθμό καταχώρισης ανάρτηση ο προσφεύγων ανέγνωσε το ανωτέρω αίτημα στις/2024 και ως εκ τούτου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Ν. 5104/2024 θεωρείται ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε στις /2024, ημέρα Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα της φορολογικής αρχής με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι απέστειλαν από κοινού απάντηση στη φορολογική αρχή δεν μπορεί να ανατρέψει την αιτία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς, η απάντησή τους στάλθηκε ηλεκτρονικά στις 2024 στις, ήτοι μετά τη συντέλεση της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων δηλαδή την/2024 και μετά από την πάροδο της οριζόμενης από τον έλεγχο προθεσμίας ανταπόκρισης.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «..... Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.. ..».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου**».

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων της φορολογικής αρχής νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, και στις δύο προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται αναλυτικά η αιτία έκδοσής τους, ενώ περισσότερες πληροφορίες αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι πράξεις αυτές. Αναλυτικότερα, στην υπ. αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του, αναφέρεται ότι

επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (.....- **Α.Φ.Μ.**) πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικό αίτημα για παροχή πληροφοριών σχετικά με την απασχόληση του στον εργοδότη του - **Α.Φ.Μ.**, του Προϊσταμένου του, εντός δέκα εργασίμων(10) ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και στην με αρ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του, αναφέρεται ότι επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα (.....του - **Α.Φ.Μ.**) πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικό αίτημα για παροχή πληροφοριών σχετικά με την απασχόληση της στον εργοδότη της - **Α.Φ.Μ.**, του Προϊσταμένου του, εντός δέκα εργασίμων(10) ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

Πέραν τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες, διότι δεν αναφέρουν ποιες ήταν οι αναζητούμενες πληροφορίες και κυρίως για ποιον λόγο οι χορηγηθείσες εξηγήσεις από αυτούς δεν ήταν λυσιτελείς, πλήρεις και επαρκείς είναι αλυσιτελώς προσβαλλόμενος καθώς, η απάντησή τους στάλθηκε ηλεκτρονικά στις 2024 στις, ήτοι μετά τη συντέλεση της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων δηλαδή την/2024.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, απαραίτητη προϋπόθεση για τη θεμελίωση της υποχρέωσης προηγούμενης ακρόασης είναι η δυσμενής ενέργεια ή το δυσμενές μέτρο να λαμβάνεται από τη Διοίκηση κατ' ενάσκηση διακριτικής ευχέρειας και όχι στο πλαίσιο άσκησης δέσμιας αρμοδιότητας και επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων, οπότε το διοικητικό όργανο δεν δύναται να ενεργήσει διαφορετικά,

εφόσον οι συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της δυσμενούς πράξης, ούτε ο ενδιαφερόμενος δύναται να επιδράσει στη διαμόρφωση της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Βλ. ΣΤΕ 3595/1994, ΣΤΕ 1859-62/1997, ΣΤΕ 345/2003, ΣΤΕ 1246/2005, 970/2006, 664/2010 ΣΤΕ 2394/2010 ΣΤΕ 1245/2012, ΣΤΕ 3672/2012, 2749/2013, ΣΤΕ 3816/2013, ΣΤΕ 3003/2014, ΣΤΕ 2415/2016, ΣΤΕ 1862/2017). Στις περιπτώσεις, πάντως, συνάρθρωσης δέσμιας αρμοδιότητας και διακριτικής ευχέρειας, όταν δηλαδή η Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης, αλλά δύναται να επιλέξει μεταξύ περισσοτέρων κυρώσεων (ΣΤΕ 899/2018, 3219/2017), ή όταν οφείλει μεν να επιβάλει πρόστιμο, πλην ο νόμος καταλείπει υπέρ αυτής περιθώρια για την επιμέτρηση του ποσού του προστίμου, για την οποία λαμβάνονται υπόψη η βαρύτητα, οι συνθήκες τέλεσης της παράβασης και ο βαθμός υπαιτιότητας του παραβάτη, καθώς και λοιπές περιστάσεις που ασκούν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου, οπότε επιβάλλεται η τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης (ΣΤΕ 530/2002, 1867, 4597/2005, 2861-2862, 1213-5/2006, 337, 405, 2041-2, 2408-13/2007, 380/2008, 1881/2008, 1399/2009, 3272/2009, 4169/2011, 1073/2012, 3359- 3362/2014: Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει όταν η Διοίκηση επιβάλλει, τελικώς, το ελάχιστο πρόστιμο (ΣΤΕ 672/2011) ή την πλέον επιεική από τις προβλεπόμενες κυρώσεις, με συνέπεια η ακρόαση να καθίσταται αλυσιτελής.

Εξάλλου, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣΤΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣΤΕ 3382/2010, Ολ 4447/2012: το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παρ. 2 ορίζει ότι «[τ]ο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης - το οποίο προβλέπεται πλέον και στο άρθρο 6 του μη διέποντος την επίδικη περίπτωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν. 2690/1999, Δ ' 45 - αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού, και τούτο, ανεξαρτήτως του αν παρέχεται στον διοικούμενο αυτό η δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξεως. Συνεπώς, για το λυσιτελές της προβολής από τον διοικούμενο λόγου

ακυρώσεως περί μη τηρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται και παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως αν είχε κληθεί»). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας (ΣτΕ 2180/2013, 2613/2019), ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ., 4861/2012, 715/2013, 98/2015, 1087, 1169/2017, 1281/2018, 1256, 1346, 2739/2019, 30/2020).

Ειδικότερα, για το λυσιτελές τέτοιου λόγου προσφυγής δεν απαιτείται (πανηγυρική) διατύπωση από τον προσφεύγοντα ειδικού και συγκεκριμένου ισχυρισμού αναφορικά με τους ουσιώδεις ισχυρισμούς (συμπεριλαμβανομένων, αναλόγως του περιεχομένου τους, και ισχυρισμών περί των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων) που αποστερήθηκε της δυνατότητας να θέσει υπόψη της Διοίκησης, πριν από την έκδοση της επίδικης πράξης της, αλλά αρκεί αυτός να αναφέρει τους εν λόγω ισχυρισμούς του με την προσφυγή του (όπως τυχόν συμπληρώνεται παραδεκτως με δικόγραφο πρόσθετων λόγων). Τούτο συνάγεται εμμέσως, πλην σαφώς, από την υπαγωγή στις αποφάσεις 943/2012 και 2333/2012 του Δικαστηρίου, με τις οποίες κρίθηκε (στη σκέψη 9 και 5, αντίστοιχα) ότι ο λόγος της προσφυγής και, στη συνέχεια, της έφεσης της αναιρεσείουσας περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης δεν προέκυπτε ότι είχε προβληθεί αλυσιτελώς, λαμβανομένου υπόψη ότι η αναιρεσείουσα είχε διατυπώσει με την προσφυγή της ουσιώδεις ισχυρισμούς για το πραγματικό της υπόθεσης. Το ανωτέρω ισχύουν και για τις υποθέσεις στις οποίες εφαρμόζεται κατά χρόνον η (προστεθείσα με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010) διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. β του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης φορολογικής αρχής, «η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης» (έτι και ΣτΕ 2765/2019).

Σύμφωνα με τη με αριθμό 1183/2017 ΣτΕ, η οποία παρέχει διευκρινίσεις της προηγούμενης νομολογίας, αμβλύνοντας τους περιορισμούς του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, κυρίως όταν πρόκειται για αντικειμενικές παραβάσεις ή παράβαση της τυπικής νομιμότητας, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, με την έννοια που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και ρυθμίζεται ειδικότερα, υπό την αυτή έννοια, με τις διατάξεις του ΚΔΔιαδ, συνίσταται στην δυνατότητα εκείνου για τον οποίον η Διοίκηση άγεται, μεταξύ άλλων, στην έκδοση πράξης βλαπτικής για τα συμφέροντά του, να εκθέσει σχετικά τις απόψεις του στην αρμόδια διοικητική αρχή έτσι ώστε να επηρεάσει την διαμόρφωση της κρίσης της ήδη

στο στάδιο πριν από τον σχηματισμό της και την έκδοση της πράξης. Συνέπεια της φύσης αυτής και του σκοπού του δικαιώματος είναι, αφ' ενός μεν ότι η παραβίασή του δεν θεραπεύεται με την εκ των υστέρων παροχή στον ενδιαφερόμενο της δυνατότητας να ζητήσει την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης (μεταξύ άλλων, ΣτΕ Ολ 2370/2007), αφ' ετέρου δε ότι για να υπάρχει έδαφος άσκησής του πρέπει, πάντως, να πρόκειται για πράξη για την οποία το ζήτημα αν θα εκδοθεί ή πώς θα διαμορφωθεί το περιεχόμενό της να μην εξαντλείται κατά νόμον στην διάγνωση περί της συνδρομής αμιγώς αντικειμενικών προϋποθέσεων (μεταξύ πολλών, ΣτΕ Ολ 1685/2013, 4254/2009, 1724/2005), αλλά να καταλείπεται κατ' αρχήν στον διοικούμενο πεδίο προβολής κρίσιμων πραγματικών ισχυρισμών από την σφαίρα της υποκειμενικής του κατάστασης και συμπεριφοράς· συναφώς δε, όταν σε ένδικη αμφισβήτηση της πράξης προβάλλεται λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, για το λυσιτελές της προβολής του λόγου απαιτείται η αναφορά από τον διοικούμενο των ισχυρισμών που θα προέβαλλε ενώπιον της Διοικήσεως, αν είχε κληθεί σε ακρόαση (ΣτΕ Ολ 4447/2012).

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι για την επίμαχη αντικειμενική παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, για την οποία προβλέπεται, έκδοση πράξης επιβολής προστίμου στο πλαίσιο άσκησης δέσμιας αρμοδιότητας της Φορολογικής Διοίκησης και επί τη βάση αντικειμενικών δεδομένων δεν απαιτείται η κλήση των προσφευγόντων σε προηγούμενη ακρόαση.

Σε κάθε περίπτωση, δε, οι προσφεύγοντες δεν προβάλλουν στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη και ως εκ τούτου ο συγκεκριμένος ισχυρισμός δέον να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του- Α.Φ.Μ. και τηςτου - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024 και της με αριθμό

.....πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2024	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	100,00	100,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2024	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	100,00	100,00

Εντελλόμεθα όπως το αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος

Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.