



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αθήνα, 26/06/2025

Αριθμός: 2132

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της υπ' αριθμόν Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 ν.2523/1997 χρήσης 1996.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 ν.2523/1997 χρήσης 1996 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **6.127,47 €**, διότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς:

- εκατόν είκοσι δύο (122) φορολογικά στοιχεία, των οποίων η αποκρυβείσα αξία εκάστου δεν υπερβαίνει τα 1.200,00 € ή 408.900 δρχ. (επιμέρους ποσό προστίμου 4.000,00 €) και
- πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, των οποίων η αποκρυβείσα αξία εκάστου υπερβαίνει τα 1.200,00 € ή 408.900 δρχ. (επιμέρους ποσό προστίμου 2.127,47 €).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (αρ. εντολής). Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν, στις ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, διενεργώντας έλεγχο στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, προχώρησαν σε κατάσχεση, μεταξύ άλλων, τριών ντοσιέ που περιείχαν έγγραφες καρτέλες. Για την εν λόγω κατάσχεση συνέταξαν την άνευ αριθμού και με ημερομηνία Απόδειξη Παραλαβής στην οποία δεν αναγραφόταν ο τόπος διενέργειας του ελέγχου και το ονοματεπώνυμο του ελεγχόμενου επιτηδευματία, ενώ στη θέση «ο παραδούς» είχε τεθεί μία δυσανάγνωστη υπογραφή, χωρίς να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του παραδίδοντος. Στη συνέχεια, οι ίδιοι ελεγκτές συνέταξαν και την με αριθμό Έκθεση Κατάσχεσης, η οποία δεν υπογράφηκε από τον προσφεύγοντα, ενώ έφερε τη σημείωση «εκ παραδρομής δεν υπεγράφη το αντίγραφο αλλά μόνο το αντίγραφο της απόδειξης που είναι συνημμένο». Από τον έλεγχο των κατασχεθέντων και την αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκαν διαφορές. Εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και επιβλήθηκε το πρόστιμο που αναλογεί στις διαπιστώσεις, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση από το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Κορίνθου, με την οποία ακυρώθηκε το επιβληθέν πρόστιμο, με το σκεπτικό ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης. Η εν λόγω δικαστική απόφαση επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ στις 15/4/2010.

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ενεργώντας σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις Κλήση προς Ακρόαση με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στην οποία αυτός δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου. Ασκήθηκε πάλι προσφυγή από τον προσφεύγοντα και εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση από το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Κορίνθου, η οποία επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ στις 02/09/2015, με την οποία ακυρώθηκε ξανά το επιβληθέν πρόστιμο, με το σκεπτικό ότι δεν είχε υπογραφεί η Έκθεση Κατάσχεσης από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν, εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας, σύμφωνα με το σκεπτικό της δεύτερης ως άνω δικαστικής απόφασης. Διενεργήθηκε ξανά έλεγχος και εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου. Κατά αυτής ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας (αρ. πρωτ. η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά. Κατά της σιωπηρής αυτής απόρριψης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κορίνθου (Τμήμα 2^ο Μονομελές) και εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση, με την οποία η υπόθεση αναπέμφθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατά τις διατάξεις του άρθρ. 79, παρ. 3 (β') του ν.2717/1999, προκειμένου να προβεί στην τήρηση νόμιμης διαδικασίας.

Σε αυτό το πλαίσιο, αφού εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου, στις ο ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και επέστρεψε τα κατασχεθέντα, συντάσσοντας επί τόπου Πρωτόκολλο Απόδοσης Κατασχεθέντων, με υπογραφή τόσο του παραδίδοντος ελεγκτή όσο και παραλαμβάνοντος προσφεύγοντος. Κατόπιν, ο ελεγκτής προέβη εκ νέου σε κατάσχεση των ανεπίσημων καρτελών και συνέταξε την με αριθμό Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων, περιγράφοντας σε επισυναπτόμενη κατάσταση το περιεχόμενο του κάθε ντοσιέ όσο και το περιεχόμενο της κάθε καρτέλας, ήτοι τον α/α, το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση και το συνολικό ποσό της στήλης της χρέωσης. Η εν λόγω Έκθεση Κατάσχεσης συντάχθηκε σε τρία αντίγραφα και υπογράφηκε από τον ελεγκτή αλλά και από τον προσφεύγοντα, στον οποίο επιδόθηκε αμέσως το ένα αντίτυπο.

Ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό του προστίμου, καθώς σε περίπτωση ακύρωσης καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους, η ενιαύσια παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής για την επανέκδοση αυτής δύναται να εφαρμοστεί μόνον άπαξ.

2^{ος} λόγος: Στην Έκθεση Κατάσχεσης δεν αναγράφεται ο τόπος και επομένως η κατάσχεση παραμένει άκυρη.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 86 του ν.5104/2024 «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 σύμφωνα με το άρθρο 70, παρ. 10 του ν.4987/2022 «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, **προϊσχύουσες 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. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν.2238/1994:

«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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

[...]

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 (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 4 του ν.2523/1997:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.Εξαιρετικά αρμοδιότητα για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς των προστίμων του άρθρου 5 (Κ.Β.Σ.) έχει σε κάθε περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης της παράβασης. Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή από την ΣτΕ 1738/2017 προκύπτει ότι, επί του ζητήματος του νομοθετικού καθορισμού του χρόνου παραγραφής του Δημοσίου και ειδικότερα της επιμήκυνσης του ανωτέρω χρόνου, υφίστανται συγκεκριμένοι περιορισμοί, ήτοι α) το εύλογο του ως άνω χρόνου σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, β) ο εκ των προτέρων βέβαιος καθορισμός του εν λόγω χρόνου, γ) το επιτρεπτό της νομοθετικής επιμήκυνσης του χρόνου αυτού υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και δ) ειδικότερα, η αντίθεση στο άρθρο 78 του Συντάγματος των διατάξεων με τις οποίες παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από τη λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παράτασης αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας εύλογη πενταετής παραγραφή να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε πρόβλεψης του χρόνου λήξης της παραγραφής.

Επειδή περαιτέρω, με την ΣτΕ 482/2025 κρίθηκε ότι «η κατά την παρ. 6 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε. παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής για την επανέκδοση της καταλογιστικής πράξης - στενώς ερμηνευτέα ως εισάγουσα απόκλιση από τον γενικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. [βλ. σκέψεις 5 και 6, πρβλ. και ΣτΕ 2934/2017 επταμ., ΣτΕ 172/2018 επταμ., ΣτΕ 281/2022 επταμ. κ.ά.)]- χωρεί, εν όψει της αρχής της ασφάλειας δικαίου, **άπαξ**, μη δυνάμενη να παρατείνεται για αόριστο χρονικό διάστημα, έως ότου η αρμόδια φορολογική αρχή εκδώσει πράξη απαλλαγμένη από τυπικές πλημμέλειες. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, επεκτείνουσα την εφαρμογή της εν λόγω

προθεσμίας παραγραφής σε κάθε περίπτωση δικαστικής ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης, λόγω τυπικής πλημμέλειας, μη ευρίσκουσα επαρκές έρεισμα στο γράμμα του νόμου, δεν ικανοποιεί -ενόψει και της περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής στο άρθρο 84 Κ.Φ.Ε.- τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, στην κρινόμενη υπόθεση, η οποία αφορά στη χρήση 1996, η αρχική περίοδος εντός της οποίας η φορολογική αρχή είχε δικαίωμα να καταλογίσει το επίμαχο πρόστιμο έληγε στις 31/12/2002. Εντός της εν λόγω προθεσμίας, εκδόθηκε σύννομα η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, με την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο που αναλογεί στις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή ωστόσο, κατά της ανωτέρω πράξης ασκήθηκε προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση από το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Κορίνθου, με την οποία ακυρώθηκε το επιβληθέν πρόστιμο, με το σκεπτικό ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, ήτοι η καταλογιστική πράξη ακυρώθηκε για τυπικό λόγο.

Επειδή συνεπώς, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ είχε το δικαίωμα να επανέλθει μόνον άπαξ με νέα εντολή ελέγχου προκειμένου να καταλογίσει το πρόστιμο, θεραπεύοντας την τυπική πλημμέλεια. Δεδομένου δε ότι η εν λόγω δικαστική απόφαση επιδόθηκε σε αυτήν στις 15/4/2010, το δικαίωμά της για έκδοση και κοινοποίηση της νέας καταλογιστικής πράξης παραγραφόταν στις 15/4/2011. Εντός αυτής της προθεσμίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν Απόφαση Επιβολής Προστίμου ως επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή συνεπώς, η προσβαλλόμενη με την παρούσα υπ' αριθμόν Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 ν.2523/1997, ως επανάληψη διαδικασίας πλέον της πρώτης τοιαύτης, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε μετά την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής
Γενομένου δεκτού του 1^{ου} ως άνω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση του παρόντος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση της υπ' αριθμόν Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 5 ν.2523/1997 χρήσης 1996.

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.