



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/09/2017

Αριθμός απόφασης: 1973

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.11.10.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 – 31.12.2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.11.10.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 – 31.12.2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα 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.11.10.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009 – 31.12.2009, πρόστιμο ποσού 24.901,59€, ήτοι ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως (Α.Φ.Μ.), αξίας 43.687,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.300,53€, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή τυπικά ως εμπρόθεσμη και ουσιαστικά με ακύρωση της προαναφερθείσας πράξης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εμπρόθεσμη η ενδικοφανής προσφυγή.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη νόμιμη η κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού προσδιορισμού.
3. Ακυρότητα της επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν.4174/2013. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή θεώρησε τον προσφεύγοντα ως αγνώστου διαμονής.
4. Αρχή της ευμενέστερης διάταξης. Εφαρμογή των ευνοϊκότερων κυρώσεων του Ν.4337/2015.
5. Άρνηση εικονικότητας. Εσφαλμένη και αυθαίρετη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των υπό κρίση στοιχείων από τη φορολογική αρχή και μη επαρκής αιτιολόγηση της εικονικότητας των συναλλαγών στο σύνολό τους. Το βάρος της απόδειξης των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής φέρει η ίδια φορολογική αρχή. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Ως προς τον 1^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε

περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.....».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 1825/2015, από το άρθρο 66 ΚΔΔ προβλέπεται μεν αφετηρία της προθεσμίας άσκησης προσφυγής, κατ' αρχήν, η σύννομη κοινοποίηση της πράξης στον ενδιαφερόμενο, δεν αποκλείεται όμως η σχετική προθεσμία να αρχίζει από την αποδεδειγμένη πλήρη γνώση της πράξης, σε περίπτωση που είτε δεν έγινε η προβλεπόμενη κοινοποίηση είτε αυτή που έγινε δεν ήταν νόμιμη, ακόμη και αν πρόκειται για πράξη κοινοποιήτεια σύμφωνα με την σχετική ειδική νομοθεσία που τη διέπει (βλ και ΣτΕ 7μ. 171/2015, ΣτΕ 1875/2015, 2334/2015) [Φορολογική Διαδικασία, Μπακάλης Ευστάθιος – Πανταζόπουλος Πέτρος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 15].

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Κοινοποιήσεις κατά άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου..... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά

την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, που αναφέρει ότι: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: 7.Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Σημειώνεται ότι για να είναι νόμιμη η κοινοποίηση με τη διαδικασία της άγνωστης διαμονής, το όργανο που είναι αρμόδιο για τη διενέργεια της επίδοσης θα πρέπει να βεβαιώνει στην έκθεση επίδοσης (ή σε ιδιαίτερη βεβαίωση) ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (π.χ. έρευνα στα αρχεία της Υπηρεσίας, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της

περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο) για την ανεύρεση της κατοικίας ή προσωρινής διαμονής του προσώπου στο οποίο γίνεται η επίδοση και αυτή απέβη άκαρπη, διαφορετικά η επίδοση είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.....».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, παράλειψη κοινοποίησης της ατομικής διοικητικής πράξης στο πρόσωπο, το οποίο αφορά ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης (ΣτΕ 1626/1986, 2160/1998, 20/2009) ούτε επάγονται κατ' αρχήν, ακυρότητα της πράξης (ΣτΕ 2662/2004, 2343/1990), αλλά επηρεάζουν μόνο την έναρξη της προθεσμίας προσβολής της (ΣτΕ 1624/1986).

Επειδή, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ», αφού από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι έχει φύγει τόσο από τη δηλωθείσα έδρα του στην Θεσσαλονίκη, όσο και από την οδό Θεσσαλονίκη, όπου σύμφωνα με τη φορολογική του δήλωση φιλοξενείτο από τον πατέρα του, επιδόθηκε στις 07/09/2016 το υπ' αριθ. 158/2016 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και ο σχετικός προσωρινός προσδιορισμός προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997, ως αγνώστου διαμονής, στο Δήμαρχο Θεσσαλονίκης. Όμως, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τη δήλωση φορολογίας του πατέρα του προσφεύγοντα – Α.Φ.Μ., αυτός διέμενε έως την 31/07/2015 επί της οδού Θεσσαλονίκη, ενώ από 01/08/2015 μίσθωνε κατοικία επί της στη Σταυρούπολη, όπου συνάγεται ότι φιλοξενείτο και ο προσφεύγων. Κατόπιν, μετά την άπρακτη πάροδο της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 προθεσμίας των 20 ημερών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, που επιδόθηκε εκ νέου, κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στην περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 και τις οδηγίες της ΠΟΛ.1249/2014, ως αγνώστου διαμονής, στο Δήμαρχο Θεσσαλονίκης στις 24.02.2017. Για την επίδοση αυτή συντάχθηκε η από 24/02/2017 έκθεση από τον εντελλόμενο υπάλληλο, η οποία αναφέρει ότι ο προσφεύγων αναζητήθηκε και δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού Θεσσαλονίκη αλλά και στην επαγγελματική του έδρα, επίσης επί της οδού Θεσσαλονίκη, ενώ η δηλωθείσα έδρα άσκησης της δραστηριότητας του προσφεύγοντος ήταν επί της οδού στη Θεσσαλονίκη και στην προκειμένη περίπτωση, δεν προκύπτει να αναζητήθηκε ο προσφεύγων στην κατοικία του πατέρα του, που από 01/08/2015 μίσθωνε και φιλοξενούσε, επί της οδού στη Σταυρούπολη, ως προκύπτει από τις φορολογικές τους δηλώσεις που ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής. Η προσβαλλόμενη πράξη βεβαιώθηκε την 01/03/2017 με καταληκτική ημερομηνία πληρωμής την 24/03/2017.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου μετά τη βεβαίωση του σχετικού προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997, με τον υπ' αριθ. 88/01.03.2017 Α.Χ.Κ. από τη Δ.Ο.Υ. Ως ο ίδιος

ισχυρίζεται παρέλαβε αντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης χωρίς τη σχετική έκθεση ελέγχου στις 30/03/2017. Στο φάκελο της υπόθεσης υπάρχει ακριβές φωτοαντίγραφο με ημερομηνία 30/03/2017 της από 11/10/2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Η εν λόγω ημερομηνία τεκμαίρεται ως ημερομηνία έναρξης της 30ήμερης προθεσμίας που θέτει ο νόμος (άρθρο 63 του ν.4174/2013) για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι από το σύστημα TAXIS, υποσύστημα εσόδων, δεν προκύπτει καταβολή βεβαιωμένων οφειλών σε προγενέστερο χρόνο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί του εμπροθέσμου της ενδικοφανούς προσφυγής, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς. Αντιθέτως, απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω πλημμελούς και άκυρης επίδοσής της.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

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

φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «... Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

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

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

Επειδή, ως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω, η ελεγκτική αρχή δεν εξάντλησε τους προσδιοριζόμενους από το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. τρόπους επίδοσης, ούτε αξιολόγησε κάθε

πρόσφορο στοιχείο για τον εντοπισμό του προσφεύγοντα, αναφορικά με την επίδοση του υπ' αριθ. 158/2016 σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Επειδή, η γνωστοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου και η χορήγηση στον φορολογούμενο δυνατότητας να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτών αποτελεί, κατ' ουσίαν, έκφανση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, η μη τήρηση της οποίας άγει σε ακυρότητα των πράξεων, που τυχόν θα εκδοθούν στο πλαίσιο ενός τέτοιου πλημμελούς ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 2370/2007 Ολ.) [Φορολογική Διαδικασία, Μπακάλης Ευστάθιος – Πανταζόπουλος Πέτρος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 87].

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (του προβλεπόμενου από το άρθρο 28 του ν.4174/2013) και μη άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα, γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών του προσφεύγοντα.

Σημειώνεται ότι:

Α) σύμφωνα με την παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, *η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.*

Β) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν.4223/2013 και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., *σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.*

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

δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ.11.10.2016 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω τυπικής πλημμέλειας (παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013). **Καλείται δε, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.