



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1728

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 6/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ., ΤΚ, κατά του με αρ./16-5-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 9/6/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 6/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ. , 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 τον με αριθμό **.../16-5-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη χρήση 2012 πρόστιμο ποσού **3.554,75 €**, λόγω μη έκδοσης Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 14.219,00 € προς την πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ.186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./0../12-12-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, κατόπιν του με αρ.πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2015 εγγράφου της Δ/σης Ελέγχων, το οποίο εκδόθηκε ύστερα από το με αρ. πρωτ./8-12-2014 έγγραφο αίτημα για έλεγχο της Νομικής Υπηρεσίας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας προς τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, με αφορμή είκοσι τέσσερις (24) αγωγές κατά της πρώην Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, Οι ενάγοντες υποστηρίζουν ότι τους ανατέθηκε η εκτέλεση διαφόρων δημόσιων έργων, κατόπιν προφορικής εντολής του πρώην Νομάρχη, χωρίς πιστώσεις, χωρίς μελέτες και φυσικά χωρίς διαγωνισμούς. Μεταξύ των εναγόντων υπήρξε και ο προσφεύγων, ο οποίος τον Απρίλιο του 2012 παρέδωσε το έργο «Δειγματοληπτικές γεωτρήσεις για την κατασκευή στέγης υποστηριζόμενης διαβίωσης με σύνταξη έκθεσης αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών» και αιτούμενο ποσό 17.487,97 €. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε το αντίστοιχο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών μετά την εκτέλεση του έργου ως όφειλε, ούτε και επί πιστώσει πριν την εκδήλωση της απαίτησής του ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με αποτέλεσμα τον καταλογισμό της σχετικής παράβασης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η μη τήρηση έγγραφης διαδικασίας μεταξύ του ιδίου και της Ν.Α. καθιστά τη διαφορά ιδιωτικού δικαίου και συνεπώς δεν μπορούν να ισχύσουν οι οικείες διατάξεις περί ανάθεσης και εκτέλεσης των δημοσίων έργων που ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα και αναφέρονται μεταξύ άλλων στις προϋποθέσεις καταβολής του εργολαβικού ανταλλάγματος της σύνταξης και έγκρισης του λογαριασμού πληρωμής από την Δημόσια Υπηρεσία.
- Το επιδικασθέν ποσό δε θεωρείται “εργολαβικό αντάλλαγμα” ώστε να βαρύνεται ο ανάδοχος με τις κυρώσεις – επιβαρύνσεις που αναφέρονται στην προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής

Αρχής, τόσο σε επίπεδο καταβολής αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α όσο και σε επίπεδο παράβασης του Κ.Β.Σ.. Δεν στοιχειοθετούνται, σε κάθε περίπτωση, οι αποδιδόμενες στον ίδιο παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

- Υποβλήθηκε στην αρμόδια υπηρεσία η υπ' αρ. .../17-5-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν.4446/2016 για το οικ. έτος 2013 με επιπλέον ποσό εκκαθάρισης 5.241,57€, το οποίο εξοφλήθηκε.
- Από κανένα στοιχείο του ελέγχου δεν προέκυψε η ανάγκη παράτασης της προθεσμίας παραγραφής των κρίσιμων παραβάσεων πέραν της πενταετίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 12 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : « 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. ...14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. 15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων....».

Επειδή στο με Αρ.Πρωτ.: 1054325/421/0015/8.8.2006 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζονται τα εξής : «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 15 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992](#) (Κ.Β.Σ.), εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων. Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του άρθρου 12, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.

2. Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικότερα το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου τεχνικών έργων, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 12 παρ. 14](#) και [15 του Π.Δ. 186/1992](#) (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές

ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιό μας 1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2), το τιμολόγιο τεχνικών έργων εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται, ότι για τα δημόσια τεχνικά έργα εκδίδονται τιμολόγια από τον εργολήπτη κατασκευαστή του έργου για τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσεως εργολαβικά ανταλλάγματα.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό ανάλλαγμα, εκδίδονται τιμολόγια, στους χρόνους που προαναφέρθηκαν, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση που δεν εισπράττεται η αξία ή η αμοιβή ή μέρος αυτής για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2, οπότε τα τιμολόγια εκδίδονται στους χρόνους που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 1 του παρόντος εγγράφου, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

3. Περαιτέρω και όσον αφορά την επιβολή των προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής (μη εμφάνιση της συναλλαγής ή μέρους αυτής, κατά το χρόνο του ελέγχου, στα οριζόμενα από τον Κ.Β.Σ., φορολογικά βιβλία και στοιχεία), η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) €, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, στην περίπτωση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο η ανακριβής έκδοση στοιχείου για συγκεκριμένη συναλλαγή (θέμα πραγματικό) η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) €, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αξίας αυτής, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του παρόντος, η διερεύνηση των οποίων εμπίπτει στην αρμοδιότητά σας.».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : « 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: ... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις

που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων, ως γεωλόγος ανέλαβε, κατόπιν προφορικής εντολής του πρώην Νομάρχη, την κατασκευή δειγματοληπτικών γεωτρήσεων στο χώρο κατασκευής του έργου «Κατασκευή Στέγης Υποστηριζόμενης Διαβίωσης,» που αφορούσε στην κατασκευή ξενώνα για την φιλοξενία ατόμων με αναπηρία, ώστε να διαπιστωθεί η καταλληλότητα του εδάφους που θα κατασκευάζονταν το εν λόγω έργο, με αιτούμενο συνολικό ποσό (12.050 € + 3.270,37 € ΦΠΑ 23% + 2.169 € εργολαβικό όφελος 18% =) 17.489,37 €, χωρίς να τηρηθούν οι νόμιμες διαδικασίες ανάληψης - παράδοσης του έργου με συνέπεια τη μη πληρωμή του από την ανωτέρω Δημόσια Υπηρεσία και τη μη έκδοση νόμιμου φορολογικού παραστατικού από τον ίδιο, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Β.Σ..

Με αγωγή που κατέθεσε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης διεκδίκησε αποζημίωση για το ανωτέρω έργο από την πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση και στη συνέχεια με την με αρ./2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δικαιώθηκε εν μέρει, διότι όπως αποδείχτηκε το έργο εκτελέστηκε, σύμφωνα με τον από 21-9-2012 προϋπολογισμό του ως άνω έργου που υπογράφεται από υπαλλήλους μηχανικούς της Νομαρχίας, επιδικάζοντας στον προσφεύγοντα το ποσό των 12.050,00 €, χωρίς ωστόσο το ποσό αυτό να καλύπτει το εργολαβικό όφελος και τον αναλογούντα Φ.Π.Α., καθώς το επίδικο έργο δεν δημοπρατήθηκε και δεν εκδόθηκε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, για τον έλεγχο είναι αδιάφορο εάν ο λήπτης του στοιχείου είναι ιδιώτης, Ν.Π.Δ.Δ ή το Δημόσιο και άρα οι προκύπτουσες εξ' αυτών των συναλλαγών διαφορές, αφού ο Κ.Β.Σ (άρθρο 2 Π.Δ. 186/1992) ορίζει περιοριστικά τις εξαιρέσεις από τη μη υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου, από τις οποίες δεν προκύπτει η μη έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου για την εκτέλεση γεωτεχνικών εργασιών.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή περαιτέρω, το γεγονός ότι στην με αρ./2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης το «εργολαβικό αντάλλαγμα» χαρακτηρίζεται ως «αποζημίωση» οφείλεται στην μη ύπαρξη σύμβασης μεταξύ του προσφεύγοντος και της πρώην Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, χωρίς αυτό να αναιρεί το γεγονός ότι ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει εντός του έτους 2012 το προβλεπόμενο από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, συνολικού ύψους 17.489,37 €, ανεξαρτήτως της κατάρτισης – ή μη – έγγραφης σύμβασης, καθώς και της εξόφλησης – ή μη – των έργων εκ μέρους του αντισυμβαλλόμενου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εν προκειμένω, η παράβαση της μη έκδοσης του οικείου Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών αποτελεί γεγονός πραγματικό, που δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα, ο δε χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσής του συμπίπτει με το χρόνο παράδοσης του έργου, ήτοι τον Απρίλιο του 2012, ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική διοίκηση επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο, καθώς η επιβολή του δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου, δίχως να εξετάζει εάν τα επίδικα έργα υλοποιήθηκαν χωρίς να τηρηθούν οι σχετικές δημοσιονομικές διατυπώσεις που απαιτεί ο νόμος για τα Δημόσια και Δημοτικά έργα, όπως είναι η διενέργεια διαγωνισμού ή η σύνταξη μελέτης ή η κατάρτιση σύμβασης, πόσο μάλλον και τον λόγο παράκαμψης των ανωτέρω διαδικασιών.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.4446/2016 (Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών) ορίζεται :

« Άρθρο 58 Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση

1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της [παρ. 1 του άρθρου 18](#) και της [παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013](#) , στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.

2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14 του Ν. 4174/2013](#) . Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος.

Άρθρο 59 Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση

1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των [άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013](#) ή του [άρθρου 7 του Ν. 4337/2015](#) (Α΄ 129) ή του [άρθρου 6 του Ν. 2523/1997](#) ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 46 του Ν. 4174/2013](#) και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.»

Επειδή, στο άρθρο 8 της ΠΟΛ 1006/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται :

«...Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το Ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και αφορά την ίδια φορολογική περίοδο και το ίδιο φορολογικό αντικείμενο που αναφέρεται στην εντολή ελέγχου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την ολοκλήρωση της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο και τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Ομοίως, εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη των εκδοθεισών πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και υπό τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων θα τροποποιούνται αναλόγως, με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε.

β. Εφόσον η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ομοίως, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του Ν. 4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του Ν. 4174/2013.»

Επειδή, στο άρθρο 59 «Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση» της ΠΟΛ 1006/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι :

«Σε όσους υπαχθούν στη ρύθμιση δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των [άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013](#) , για χρήσεις μετά την 1.1.2014, ούτε του [άρθρου 7 του Ν. 4337/2015](#) ή του

άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων της υποπερ. α' της περ. ιη' του άρθρου 3 του Ν. 3691/2008 , (αδίκημα φοροδιαφυγής) για τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις ή για τις παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές, εφόσον υποβληθούν δηλώσεις για όλες τις φορολογίες για τις οποίες υπάρχει σχετική υποχρέωση για τη συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.»

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμό ./17-5-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση: 01.01.2011 – 31.12.2011) βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016, η οποία ωστόσο, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη, καθότι η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στη δήλωση αυτή, αφορά σε διαφορετική φορολογική περίοδο.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις

84 παρ. 1 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί πενταετούς παραγραφής, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 εκπνέει στις 31/12/2018.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 6/6/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής) :

Πρόστιμο άρθρου 7 του Ν.4337/2015

Διαχειριστική περίοδος 1/1 - 31/12/2012

Ποσό καταλογισμού : 14.219,00 X 25% = **3.554,75 €**

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.