



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1727

**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./8-5-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2009 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/**8-5-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη χρήση 2009 πρόστιμο ποσού **12.366,40 €**, λόγω μη έκδοσης Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 49.465,60€ 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 των με αρ. ../0/2-2-2018 και ../1/1-3-2018 εντολών 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/νσης 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 2009 παρέδωσε το έργο κατασκευής δειγματοληπτικών γεωτρήσεων επί της οδού – με σύνταξη έκθεσης αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών και αιτούμενο ποσό 60.842,69 €. 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. ./6-2-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν.4446/2016 για το οικ. έτος 2009 με επιπλέον ποσό εκκαθάρισης 17.231,05€, 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 των τεχνικών υποέργων παροχέτευσης ρεμάτων, που διέσχιζαν την υπό κατασκευή οδό – και προς διαπίστωση της δυνατότητας κατασκευής του εν λόγω κύριου έργου, με αιτούμενο συνολικό ποσό 60.842,69 €, 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 (.../2013) διεκδίκησε αποζημίωση από την πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, όπου με την με αρ. .../2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δικαιώθηκε εν μέρει, διότι όπως αποδείχτηκε το έργο παραλήφθηκε από του μηχανικούς της Νομαρχίας, όπως συνάγεται από την από 30-04-2009 αναλυτική επιμέτρηση που υπογράφεται από μηχανικό υπάλληλο της, επιδικάζοντας στον προσφεύγοντα το ποσό των 41.920 €, 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 2009 το προβλεπόμενο από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, συνολικού ύψους 60.842,69 €, 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 2009, 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 57 Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων

1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 25.11.2017

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 ./6-2-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση: 01.01.2008 – 31.12.2008) 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 στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «*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.*

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και

σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 φορολογούμενου 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997, δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ., όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις, για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000. Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣΤΕ 2803/1997) δεν αποκλείεται η έκδοση και

κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Τα προαναφερθέντα εφαρμόζονται και επί πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., οπότε είναι δυνατή η επιβολή σχετικού προστίμου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία. Ωσαύτως, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣΤΕ 1426/2000). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα, τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατά την αρχική φορολογική εγγραφή. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφιλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, στο άρθρο 9 του Ν.3888/2010 ορίζεται : «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.](#) και της [παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#), εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι με αρ. ../0/2-2-2018 και ../1/1-3-2018 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.εκδόθηκαν κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ.ΔΕΛ Α ΕΞ 2015 εγγράφου της Δ/σης Ελέγχων, το οποίο εκδόθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ./8-12-2014 αίτημα για έλεγχο της Νομικής Υπηρεσίας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας προς τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης σχετικά με είκοσι τέσσερις (24) αγωγές που αφορούν στην πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, γεγονός που καθιστά το εν λόγω έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων

νέο στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία (άρθρα 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 19 παρ. 3 του Ν.2859/2000).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι εκδόθηκε μετά την οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου, ήτοι μετά την περαίωση της χρήσης 2009 με το υπ' αριθμ. .../26-10-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97 (δεκαετής παραγραφή).

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 - 31/12/2009

Ποσό καταλογισμού : 49.465,60 X 25% = **12.366,40 €**

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.