



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/09/2018

Αριθμός απόφασης: 4044

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από 18/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο, η οποία εδρεύει στην, κατά:
α) της υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Προϊσταμένης της

Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και γ) της υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) την υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και γ) την υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 λόγω παράβασης του άρθρου 7 παρ. 4, σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν εξέδωσε 37.574 αποδείξεις λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 1.200 ευρώ έκαστη, με αποκρυβείσα φορολογητέα υλη 105.910,49 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 15.861,73 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/13 λόγω παράβασης των άρθρων 7 παρ. 4 και 1 παρ. 1 του ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.). Πιο συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν εξέδωσε 19.185 αποδείξεις λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 5.000 ευρώ έκαστη, με αποκρυβείσα φορολογητέα υλη 54.491,20 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 7.366,81 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθμ./20-3-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/13 λόγω παράβασης άρθρων 12 και 13 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.). Πιο συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν

εξέδωσε 14.097 αποδείξεις λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 5.000 ευρώ έκαστη, με αποκρυσταλλωμένα φορολογητέα υλη 143.684,29 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 22.234,97 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 20/03/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία στηρίχθηκε στην από 04/01/2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου - επεξεργασίας του 2ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση της Δ.Ο.Υ. Χανίων η προσφεύγουσα, αφού της είχε κοινοποιηθεί η από 05/09/2016 εντολή ελέγχου Νο του 2ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και το με αριθμ./07-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου των ελεγχόμενων χρήσεων 2013-2015, υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016. Στην συνυποβληθείσα υπεύθυνη δήλωση η προσφεύγουσα δήλωσε ψευδώς ότι δεν της είχε κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, καθώς όπως προαναφέρθηκε γνώριζε όχι μόνο ότι βρισκόνταν σε διαδικασία φορολογικού ελέγχου αλλά ότι ο έλεγχος είχε προχωρήσει και είχε καταλήξει σε προσωρινά αποτελέσματα. Ο φόρος εισοδήματος που προέκυψε με τις εν λόγω δηλώσεις βεβαιώθηκε στο όνομα του συζύγου της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ., ο οποίος με την με αριθμ. πρωτ./26-09-17 αίτηση ενέταξε τα παραπάνω ποσά σε πρόγραμμα ρύθμισης δώδεκα (12) δόσεων ποσού κάθε μίας 3.414,12 ευρώ. Από τις παραπάνω δώδεκα δόσεις, εξοφλήθηκε η πρώτη αυτή δηλαδή του 9ου/2017, ενώ οι υπόλοιπες, έως και την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, ήτοι 20/03/2018, παρέμειναν ανεξόφλητες. Τα ποσά του Φ.Π.Α. που προέκυψαν με τις εν λόγω δηλώσεις βεβαιώθηκαν στο όνομα της προσφεύγουσας και εντάχθηκαν σε ρύθμιση (...../29-05-2017), την οποία η προσφεύγουσα δεν τήρησε και απώλεσε. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων του ν.4446/2016 και σε βάρος της εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι ένδικες πράξεις είναι ακυρωτές διότι δεν κλήθηκε σε ακρόαση πριν από την έκδοση αυτών, ενώ μόνο με το υπ' αριθμ./7-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις σχετικές προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων για τις οποίες υπέβαλε το υπ' αριθμ./3-11-2016 υπόμνημά της, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η Διοίκηση τήρησε την αρχή της προηγούμενης ακρόασης και για την επίμαχη φορολογική διαφορά που ανέκυψε εκ των υστέρων. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε, πριν από την έκδοση των ένδικων πράξεων επιβολής προστίμων να την είχε καλέσει σε ακρόαση και να ζητούσε από αυτήν να της εξηγήσει ποιοι ήταν οι λόγοι εκείνοι που την ανάγκασαν να απολέσει το πρόγραμμα ρύθμισης.
- Κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της ασφάλειας του δικαίου και της βεβαιότητας του φόρου, εκδόθηκαν εις βάρος της, οι ένδικες καταλογιστικές των προστίμων πράξεις ελεγχόμενων περιόδων 2013, 2014 και 2015. Τίθεται εύλογο ζήτημα αντισυνταγματικότητας της περίπτωσης του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 με την οποία ορίζεται ότι σε περίπτωση μη καταβολής ή απώλειας της ρύθμισης κατά τις διατάξεις του ν. 4446/2016, ως προς τα

πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα.

- Η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 η οποία προβλέπει την επιβολή διπλάσιου προστίμου λόγω υποτροπής (διπλάσιος συντελεστής λόγω υποτροπής) και η οποία εφαρμόστηκε εν προκειμένω λόγω ύπαρξης της ΑΕΠ/2014, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας
- Ειδικώς, όσον αφορά την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2014, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, η οποία προβλέπει την επιβολή διπλάσιου προστίμου λόγω υποτροπής (διπλάσιος συντελεστής λόγω υποτροπής) και η οποία εφαρμόστηκε εν προκειμένω λόγω ύπαρξης της ΑΕΠ/2014, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, όπως ίσχυε:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 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 30.9.2016.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4446/2016 ορίζεται:

«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.

.....

5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1 του ν. 4446/2016 σχετικά με τα ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση ορίζεται:

«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 άρθρου 61 του ν. 4446/2016 ορίζεται:

«1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

3. Τα ποσοστά πρόσθετου φόρου που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του παρόντος στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής δηλώσεων και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των άρθρων 57 έως 61.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1009/19.01.2017 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α' 240)» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Άρθρο 61 Λοιπά ζητήματα

Α) Καταβολή οφειλής – Προθεσμία

1. Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής).

2. Ο φορολογούμενος, προκειμένου να μην εκπέσει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης, πρέπει να εξοφλήσει τις οφειλές που προκύπτουν δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις αυτές, εντός της προθεσμίας καταβολής τους, ήτοι εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό τους.

Εναλλακτικά, σε περίπτωση οικονομικής του αδυναμίας να τις εξοφλήσει εμπρόθεσμα, εν όλω ή εν μέρει, δύναται να υπαγάγει αυτές ή το τυχόν υπόλοιπό τους, και πάντως εντός της ως άνω προθεσμίας, σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ, όπως ισχύει. Επισημαίνεται ότι, προκειμένου ο φορολογούμενος να μην εκπέσει των ευνοϊκών ρυθμίσεων, η αίτηση για υπαγωγή στη ρύθμιση πρέπει να υποβληθεί το αργότερο μέχρι την ημερομηνία που η οφειλή είναι καταβλητέα κατά τα ως άνω, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 43 του ΚΦΔ και την κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1277/2013. Υπενθυμίζουμε τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1189/2014 και ΠΟΛ. 1226/2015 αναφορικά με τη ρύθμιση για την πέραν των νομίμων προθεσμιών τμηματική καταβολή του άρθ. 43 ΚΦΔ, η οποία μέχρι την μηχανογραφική υποστήριξή της στο TaxisNet, υλοποιείται στις Δ.Ο.Υ / Ελεγκτικά Κέντρα / Ε.Μ.ΕΙΣ. κατά περίπτωση.

Β) Μη καταβολή οφειλής - Απώλεια ρύθμισης

Σε περίπτωση μη εξόφλησης ή μη ρύθμισης των οφειλών από την υπαγωγή στη ρύθμιση των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016 εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή απώλειας της ως άνω ρύθμισης του άρθ. 43 του Κ.Φ.Δ., ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος προσδιορισμός ή εκδίδεται πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού, δυνάμει των οποίων επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του Ν.4446/2016.

Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν. 4174/2013.

Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1110/24.07.2017 με θέμα «α) Ρύθμιση οφειλών βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α'240), και β) ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης», ορίζεται:

«Άρθρο 1 Ρύθμιση οφειλών βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016

Ο φορολογούμενος, σε περίπτωση οικονομικής αδυναμίας να εξοφλήσει εμπρόθεσμα, εν όλω ή εν μέρει, τις οφειλές που προκύπτουν βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016, δύναται να τις υπαγάγει, αυτές ή το τυχόν υπόλοιπο τους, και πάντως εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό τους, σε πρόγραμμα ρύθμισης κατά τις

διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ. Στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής των οφειλών αυτών στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, υφίστανται και λοιπές βεβαιωμένες οφειλές που υποχρεωτικά υπάγονται στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος δύναται κατόπιν επιλογής του να ρυθμίσει μόνο τις οφειλές που προκύπτουν δυνάμει δηλώσεων, που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ και στην κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1277/2013

Άρθρο 2 Ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016

1. Σε περίπτωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016, και είτε:

α) μη καταβολής της οφειλής εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, είτε

β) απώλειας του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, στην οποία έχει υπαχθεί η οφειλή κατά το άρθρο 1 της παρούσας, ο φορολογούμενος εκπέμπει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στον οποίο υποβλήθηκαν οι ως άνω δηλώσεις κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 και του άρθρου 5 της απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1006/2017 (Β' 43), προβαίνει σε οίκοθεν εκκαθάριση (στις περιπτώσεις άμεσου προσδιορισμού) ή επανεκκαθάριση των δηλώσεων για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997. Για τον υπολογισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997 ως ημερομηνία εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης που υπεβλήθη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4446/2016. Για την οφειλόμενη διαφορά πρόσθετου φόρου υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής από τον χρόνο λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του κύριου φόρου, βάσει της υποβληθείσας δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του Ν. 4446/2016.

Άρθρο 3 Ρύθμιση ειδικών ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4446/2016

1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του Ν. 4446/2016, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 61 του Ν. 4446/2016 και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του Ν. 4446/2016, προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες. Ειδικότερα:

α) Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο ενημέρωσης της ελεγκτικής υπηρεσίας για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του Ν. 4446/2016 έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος, επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58 , 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, κατά περίπτωση.

Τα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν.4174/2013, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου. Για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα περίπτωση δεν απαιτείται η έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού του κύριου φόρου για τη φορολογητέα ύλη που έχει δηλωθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις. Εκδίδεται, όμως, νέα ή συμπληρωματική εντολή ελέγχου για την εφαρμογή της διαδικασίας επιβολής των ανωτέρω προστίμων με την κοινοποίηση κλήσης του άρθρου 62 παρ.4 του ΚΦΔ.

β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 61 του Ν. 4446/2016, τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του Ν.4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού,

.....

2. Για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου εκπροθέσμου οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών διαπιστώνουν την εφαρμογή των οριζόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 της παρούσας και εφόσον διαπιστώνονται διαφορές, ενημερώνουν αμελλητί τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στον οποίο υποβλήθηκαν οι ως άνω δηλώσεις.

3. Στις περιπτώσεις που με τις υποβληθείσες, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του Ν. 4446/2016 δηλώσεις, δεν διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου, λόγω αποκατάστασης των σχετικών φορολογικών παραβάσεων, η μη καταβολή ή η απώλεια της ρύθμισης δεν επηρεάζει τον προσδιορισθέντα βάσει των ως άνω δηλώσεων φόρο και δεν συνεπάγεται τον εκ νέου προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων με εξωλογιστικό τρόπο.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

.....

4. 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από 20/03/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων του ν.4446/2016, καθώς τα ποσά φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

εντάχθηκαν σε ρύθμιση του άρθρου 43 του Κ.Φ.Δ., την οποία η προσφεύγουσα δεν τήρησε και απώλεσε. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 4446/2016 και τις προαναφερθείσες ΠΟΛ., επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν.2523/1997, ή άλλες διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις, καθώς η δήλωση οικειοθελούς αποκάλυψης θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα.

Επειδή ο έλεγχος του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ολοκληρώθηκε την 04/01/2017.

Επειδή η προσφεύγουσα απώλεσε τη ρύθμιση στην οποία είχε υπαχθεί για τη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τις υποβληθείσες δηλώσεις βάσει των διατάξεων του ν.4446/2016.

Επειδή από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων εξεδόθη η υπ' αριθμ./07-06-2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. για την επιβολή σε βάρος της προσφεύγουσας των προβλεπόμενων προστίμων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε πριν από την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου να ακολουθήσει τη διαδικασία της κοινοποίησης της κλήσης του άρθρου 62 παρ. 4 του ΚΦΔ., όπως σαφώς ορίζεται στο άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' της ΠΟΛ. 1110/24.07.2017

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, δυνάμει της προαναφερθείσας εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./20-3-2018,/20-3-2018 και/20-3-2018 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου χωρίς να τηρηθεί η προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 62 παρ.4 του ΚΦΔ, και οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170)** ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία

μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «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 παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 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 ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση 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 επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ./20-3-2018,/20-3-2018 και/20-3-2018 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, χρήσεων 2013-2015, λόγω τυπικής πλημμέλειας. Η αρμόδια ως άνω φορολογική αρχή κατά την έκδοση των νέων πράξεων εξαιτίας της ακύρωσης αυτής να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας και να ακολουθήσει την προβλεπόμενη διαδικασία που αρχικά παρέλειψε.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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