



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30/07/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1467

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 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 1064/12.04.2017 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 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 με ημερομηνία κατάθεσης -2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες κατεδάφισης, κατοίκου -Τ.Κ., κατά των : α) με αριθμ. -2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, β) με αριθμ. -2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και γ) με αριθμ. -2018 οριστικής πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 03-04-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από -2018 και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς του προσφεύγοντος, 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 την υπ' αριθμ. -2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 17.275,35 €, καθότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 69.101,39 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13^α, 14 και 15 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

Με την υπ' αριθμ. -2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.218,19 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.123,15 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 197,17 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **3.538,51 €**.

Με την υπ' αριθμ. -2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 80,33 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 69,49 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **149,82 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., κατόπιν έκπτωσης του φορολογουμένου από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016. Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, δυνάμει της -2016 εντολής ελέγχου της ως άνω Δ.Ο.Υ. , βάσει του με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΕΞ 2015 /29-12-2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων. Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο αλλά και από τις από /2018 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκύπτει ότι σημειώθηκαν στην Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας (πρώην) σοβαρότατες παραβιάσεις της

νομοθεσίας περί δημοσίων έργων, ήτοι, παράνομες αναθέσεις, κατατμήσεις έργων και έγκριση επιμετρήσεων χωρίς προηγούμενη μελέτη και συμβατικά τεύχη δημοπράτησης. Σε βάρος της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, ασκήθηκαν, ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, 24 αγωγές περί αποζημίωσης λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού, μεταξύ των οποίων και από τον προσφεύγοντα, ο οποίος εκτέλεσε το έργο «διαμόρφωση δρόμου για πρόσβαση καθαρισμού ρέματος από επαρχιακή οδό προς» και «Διάνοιξη δρόμου από Ε.Ο. προς», με προφορικές εντολές και χωρίς να υπογραφούν σχετικές συμβάσεις έργων. Για τα ως άνω έργα εκδόθηκε η από 26/09/2012 αναλυτική επιμέτρηση, η οποία υπογράφηκε από τον επιβλέποντα του έργου αρμόδιο μηχανικό και θεωρήθηκε από την αρμόδια Διεύθυνση Τεχνικών Έργων. Το σύνολο της δαπάνης για τις εργασίες ανήλθε στο ύψος των 84.994,71 €, (καθαρή αξία εργασιών ποσού 69.101,39 € πλέον Φ.Π.Α. 23% ύψους 15.893,22 €), για την οποία ο προσφεύγων δεν εξέδωσε το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ. -2016 συστημένη πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία του. Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ.καταχ. -2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016, με την οποία αύξησε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του κατά 69.101,39 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου προς την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 36.013,67 €. Από το ποσό αυτό, ο προσφεύγων κατέβαλε 9.000,00 € εντός τριάντα ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 61 της ΠΟΛ. 1009/19-1-2017, ενώ το υπόλοιπο το εξόφλησε μετά την πάροδο της οριζόμενης από την ΠΟΛ. προθεσμίας, με συνέπεια να απωλέσει τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016. Περαιτέρω και δεδομένου ότι η φορολογητέα ύλη της συμπληρωματικής δήλωσης του ν. 4446/2016, για το οικονομικό έτος 2013, υπολειπόταν της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά το ποσό των λογιστικών διαφορών ύψους 2.529,31 €, για τη φορολογία εισοδήματος και κατά το ποσό των 80,33 € για το Φ.Π.Α., εκδόθηκαν για τις διαφορές αυτές και μόνο, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, ενώ επιβλήθηκε σε βάρος του διαφορά πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης, καθώς και πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης. Επίσης επιβλήθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και το πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης δύο φορολογικών στοιχείων προς την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας για την κατασκευή δύο δημόσιων έργων συνολικής καθαρής αξίας 69.101,39 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **-2018** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους :

1. Η εφαρμογή από τη φορολογική αρχή των συνεπειών της «απένταξής του» από τα ευεργετήματα του νόμου 4446/2016, είναι αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας και τις αρχές της χρηστής διοίκησης, αφού οδηγεί τόσο σε ανεπιεικείς όσο και σε άνισες καταστάσεις, αφού όσοι ρύθμισαν με δωδεκάμηνες δόσεις το χρέος που προέκυψε από την εφαρμογή του ν. 4446/2016 και μέχρι σήμερα ενδεχομένως δεν έχουν εξοφλήσει, δεν έχουν απενταχθεί.

2. Εσφαλμένη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων θα έπρεπε να ήταν το έτος 2016, όπου γεννήθηκε η αξίωση βάσει της /2016 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και όχι το 2012 που έγινε η επιμέτρηση των έργων.

3. Η επιβολή του προστίμου στερείται νομίμου ερείσματος, καθότι με τον νόμο 4337/2015, καταργήθηκε το πρόστιμο για έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, που ως ευνοϊκότερη ρύθμιση θα πρέπει να τύχει εφαρμογής και στερεί την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμης βάσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της φορολογικής ισότητας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. **4446/2016**, περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, και συγκεκριμένα στο **άρθρο 57** (Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων), ορίζεται ότι : «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. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. [2523/1997](#) (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του [άρθρου 53](#) του ν. [4174/2013](#). Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. [2523/1997](#) ή του [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#). Στο **άρθρο 58** (λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση), ορίζεται ότι : «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.» Στο **άρθρο 59 (Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση)** ότι : «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. 41 74/201 3, 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.2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4174/2013.» Και στο **άρθρο 61 (Λοιπά ζητήματα)** ότι : «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.

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1006/2017**, η οποία εκδόθηκε κατά εφαρμογή του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους περί «Οικιοθελούς Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν.4446/2016 (Α' 240), ορίζονται τα εξής :

Άρθρο 2

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016.

ΜΕΡΟΣ Β' ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΕ ΕΛΕΓΧΟ

Άρθρο 7 Διαδικασία υπαγωγής στη ρύθμιση σε περιπτώσεις ελέγχου

1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την 31.05.2017, με την επιφύλαξη των εξαιρέσεων του άρθρου 60 του νόμου αυτού.
2., 3.

Κατόπιν υποβολής των δηλώσεων του ν. 4446/2016, οι φορολογούμενοι προσκομίζουν φωταντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων και των σχετικών παραστατικών στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προκειμένου αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Παράλληλα οι Δ.Ο.Υ., οι οποίες παραλαμβάνουν τις δηλώσεις, ενημερώνουν χωρίς καθυστέρηση τις ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες και μπορούν να αναζητούν τις δηλώσεις αυτές.

Άρθρο 8 -Περιπτώσεις υπαγωγής

1. Οι φορολογούμενοι δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϋποθέσεις του ν. 4174/2013 διατάξεις.

Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που αφορούν προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου ή προστίμων, οι οποίοι είχαν ήδη κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών.

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.

γ. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

δ. Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

ε.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή, εντός εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτόν εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, κατά την κατάθεση του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12-12-2016).

Προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου ή προστίμων, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών.

Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή και μετά την πάροδο των εξήντα (60) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, εφόσον δεν έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου. Αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων του ν. 4446/2016, εφόσον έχει ήδη

κοινοποιηθεί, την 12-12-2016 εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, ισχύουν τα ακόλουθα:

α.

β. Σε περίπτωση που οι δηλώσεις του ν. 4446/2016 υποβάλλονται μετά την ανωτέρω προθεσμία των εξήντα (60) ημερών και έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου, τότε έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016 αποκαθίστανται πλήρως ή μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, αντιστοίχως.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1110/2017**, παρέχονται μεταξύ άλλων και οδηγίες για ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι στο άρθρο 3 αυτής ότι : «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, γ) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει επιλεγεί για έλεγχο.....

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.»

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων κατέθεσε τις με αριθμ. -2017 και -2017, δηλώσεις εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2012, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της με αρ. -2016 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δηλώνοντας πλέον ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη ποσού 69.101,39 €. Επειδή στη συνέχεια δεν κατέβαλε τον

φόρο που προέκυψε εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του, ούτε και εντάχθηκε σε πρόγραμμα ρύθμισης, απώλεσε τα ευεργετήματα των διατάξεων των άρθρων 57 έως 60 του ν. 4446/2016, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 61 του ν. 4446/2016. Στη συνέχεια και δεδομένου ότι δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος καταλογίστηκαν μόνο οι διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο κατόπιν διενέργειας ελέγχου της χρήσης 2012, ήτοι λογιστικές διαφορές ελέγχου ύψους 2.529,31 € στη φορολογία εισοδήματος και ύψους 80,33 € στο Φ.Π.Α. ενώ παράλληλα επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης δύο φορολογικών στοιχείων προς την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας, για την κατασκευή δύο δημοσίων έργων καθαρής αξίας 69.101,39 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε η αρχή της αναλογικότητας και η αρχή της χρηστής διοίκησης αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιαδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος. Συνεπώς, υπό αυτήν την έννοια τα επιβαλλόμενα πρόστιμα σε περίπτωση παράβασης των σχετικών διατάξεων δεν παραβιάζουν **την αρχή της ισότητας**, δεδομένου ότι έχουν θεσπιστεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου λόγω μη έκδοσης των φορολογικών στοιχείων εντός του έτους 2012

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 1, 14 & 15 του ΠΔ 186/92 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 επαγγέλματος 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 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 το Υπουργείο Οικονομικών με το αριθμ. πρωτ. [1056441/375/0015/10.8.2007](#) έγγραφο του διευκρινίζει ότι: «...1.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 1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2), το τιμολόγιο τεχνικών έργων ή των εγκαταστάσεων που προσομοιάζουν με αυτά, 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.

Σε περίπτωση που ανάδοχος του έργου είναι πρόσωπο της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, κ.λπ.) το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίηση του τεχνικού έργου.

2. 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 αντάλλαγμα, μπορεί να εκδίδονται τιμολόγια, στο χρόνο που προαναφέραμε, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

3. Τέλος σε περίπτωση που ο αρμόδιος φορέας δεν εγκρίνει τη δαπάνη ή μέρος αυτής, με βάση την πιστοποίηση που αφορά εργολαβικά ανταλλάγματα για την εκτέλεση Δημόσιου τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που προσομοιάζει σε αυτό, μπορεί να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο για λογιστική τακτοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.13 του άρθρ.12 του Κ.Β.Σ, από τον εκδότη του αρχικού τιμολογίου, για το μέρος της αμοιβής που δεν εγκρίθηκε.

Επειδή στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 34 Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής: «...Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.....

4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα τους, ως εξής:

α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου...».

Επειδή ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος νοείται ο χρόνος που παραδίδονται τα αγαθά, ο χρόνος που προσφέρονται οι υπηρεσίες, γιατί ο χρόνος φορολογίας συνδέεται με την απόκτηση του δικαιώματος προς είσπραξη και δεν εξαρτάται από τον πραγματικό χρόνο της είσπραξης ή μη του αντιτίμου του αγαθού ή της υπηρεσίας.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/2008 ορίζεται ότι: « 1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο

εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (π.21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958, 1134439/10881/B0012/ 18.12.1995 και 1107482 /11297/B0012/22.12.2000 έγγραφά μας).

5...ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη είναι ο χρόνος πιστοποίησης, όπως ρητά ορίζεται από τις διατάξεις της περ.α' της [παρ.4 του άρθρου 34](#) του ΚΦΕ.

Επειδή κατά τη νομολογία (βλ. Σ.τ.Ε. 2071/1981), το εισόδημα από την εκτέλεση τεχνικών έργων θεωρείται, ότι αποκτάται κατά τη χρήση μέσα στην οποία γίνεται η πιστοποίηση των εργολαβικών αμοιβών και η έκδοση των οικείων λογαριασμών, ανεξάρτητα από το χρόνο της έκδοσης των τιμολογίων και το χρόνο είσπραξης αυτών.

Επειδή, οι λογαριασμοί συντάσσονται πάντοτε ανακεφαλαιωτικοί και για την πληρωμή συνοδεύονται μόνο από ανακεφαλαιωτικό συνοπτικό πίνακα των εργασιών που εκτελέστηκαν απ' την αρχή του έργου, τα παραστατικά στοιχεία των τυχόν απολογιστικών εργασιών, το συνοπτικό πίνακα του υπολογισμού της αναθεώρησης και από τις αποφάσεις που αναγνωρίζουν αποζημιώσεις ή επιβάλλουν ποινικές ρήτρες ή περικοπές ή άλλες απαιτήσεις του εργοδότη ...Οι λογαριασμοί υποβάλλονται στη Διευθύνουσα υπηρεσία που τους ελέγχει και τους διορθώνει αν είναι ανάγκη μέσα στην προθεσμία που προβλέπει η παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 1418/84» (άρθρο 40 του Π.Δ. 609/1985).

Μόνη αρμόδια να ελέγξει και να εγκρίνει τις υποβληθείσες από τον ανάδοχο πιστοποιήσεις είναι η Διευθύνουσα Υπηρεσία. Συνεπώς, τόσο η έγκριση της πιστοποίησης, όσο και η διαταγή περί ανασύνταξης και επανυποβολής της πρέπει να φέρει την υπογραφή του Προϊσταμένου της Διευθύνουσας Υπηρεσίας. Οι λογαριασμοί συντάσσονται από τον ανάδοχο και υποβάλλονται στη διευθύνουσα υπηρεσία, η οποία τους ελέγχει και τους διορθώνει όταν απαιτείται, μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή τους. Οι εγκρινόμενοι από τη διευθύνουσα υπηρεσία λογαριασμοί αποτελούν την πιστοποίηση για την πληρωμή των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί» (παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 1418/1984).

Ενόψει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο την από 26-9-2012 αναλυτική επιμέτρηση των έργων «διαμόρφωση δρόμου για πρόσβαση καθαρισμού ρέματος από επαρχιακή οδό προς» και «Διάνοιξη δρόμου από Ε.Ο. προς», υπογεγραμμένη από τον επιβλέποντα μηχανικό του έργου η οποία μάλιστα θεωρήθηκε από την αρμόδια Διεύθυνση Τεχνικών Έργων, συνάγεται ότι ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο της μη έκδοσης των φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2012. Εξάλλου, ο ίδιος ο προσφεύγων κατέθεσε την με αριθμ. -2017 δήλωση στα πλαίσια οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, με την οποία προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2012 κατά το ποσό των

69.101,39 €, ποσό που αντιστοιχεί στην αμοιβή του για την εκτέλεση του ως άνω έργου. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997**, οριζόταν ότι : «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ` ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) 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 η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφθηκε....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : « α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφθηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 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 κατάσταση 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: α).....,β)....., γ)....., δ)....., ε)....., 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.

Συνεπώς, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης 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, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ.

3 περ. στ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 25% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω όμως, επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ίδιου νόμου, προβλέπεται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#).) 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, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο Κ.Β.Σ., καθόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχρεώνει όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» - **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς το εισόδημα

Οικονομικό έτος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Εισφορά αλληλεγγύης	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013 (10%)	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013 (36,5%)	σύνολο
2013 -18	2.218,19	197,17	241,54	881,61	3.538,51

B. Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013 (50%)	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013 (36,5%)	σύνολο
01/01-31/12/2012 2018	80,33	40,17	29,32	149,82

Γ. Ως προς το πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

Η με αριθμ. πράξη -2018	πρόστιμο
Συνολική καθαρή αξία αποκρυβείσας συναλλαγής ύψους 69.101,39 € Χ 25%	17.275,35

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**

**α.α.
 ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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.