



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 10/05/2017

Αριθμός απόφασης: 2875

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 10/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα τη ΣΠΕΡΧΕΙΑΔΑ, οδός «.....», κατά: α) του υπ' αριθμ. «.....» οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) του υπ' αριθμ. «.....» οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) του υπ' αριθμ. «.....» οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τον υπ' αριθμ. «.....» οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) τον υπ' αριθμ. «.....» οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) τον υπ' αριθμ. «.....» οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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:

α) Με τον υπ' αριθμ. «.....» οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.877,72 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εξέδωσε ένα (1) εικονικό Δ.Α.-Τιμολόγιο, με αριθμ. «.....», για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της προς το Δήμο καθαρής αξίας 12.194,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.804,70 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 14.999,00 ευρώ, κατά την έννοια των διατάξεων του τότε ισχύοντος άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 και κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.

β) Με τον υπ' αριθμ. «.....» οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.926,61 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εξέδωσε ένα (1) εικονικό Δ.Α.-Τιμολόγιο, με αριθμ. «.....», για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της προς το Δήμο καθαρής αξίας 7.316,52 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.682,80 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 8.999,32 ευρώ, κατά την έννοια των διατάξεων του τότε ισχύοντος άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 και κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.

γ) Με τον υπ' αριθμ. «.....» οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 9.755,22 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εξέδωσε δύο (2) εικονικά Δ.Α.-Τιμολόγια, με αριθμ. «.....» και «.....», για ανύπαρκτες

συναλλαγές στο σύνολό τους προς το Δήμο καθαρής αξίας 5.690,86 ευρώ και 4.064,36 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.308,90 ευρώ και 934,80 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 6.999,76 ευρώ και 4.999,16 ευρώ αντίστοιχα, κατά την έννοια των διατάξεων του τότε ισχύοντος άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 και κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία 22/11/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (186/92) & ν. 4093/12 Κ.Φ.ΑΣ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» εγγράφου της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε.-Ειδική Δ/ση Ελέγχου Εθνικών & Κοινοτικών Δαπανών & Καταπολέμησης Απάτης & Διαφθοράς-Τμήμα Α' Διοικητικής Μέριμνας, Προγραμματισμού & Δικαστικού. Σύμφωνα με το παραπάνω έγγραφο διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, μετά το με αριθμ. «.....» έγγραφο-καταγγελία που περιήλθε στην υπηρεσία τους στις 17/03/2014, με το οποίο ο επικεφαλής της μείζονος αντιπολίτευσης του Δ. «.....» καταγγέλλει σοβαρά θέματα οικονομικής διαχείρισης στο Δ. και ύπαρξη εικονικών συναλλαγών του Δήμου με εργολάβους και διάφορους προμηθευτές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού πρόστιμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη επίδοση των πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 5 του ν. 4446/2016.
- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, καθώς δε διενεργήθηκαν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά υπάρχει ένα συνονθύλευμα ενεργειών χωρίς νόμιμη αιτιολογία και αποδεικτικά στοιχεία για το χαρακτηρισμό των συναλλαγών της ως εικονικών για τις συγκεκριμένες επίδικες συναλλαγές.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου έρχονται σε σαφή αντίθεση με τις καταγεγραμμένες εγκύκλιες οδηγίες, τις απόψεις του αρμόδιου Υπουργείου και τη δικαστηριακή νομολογία, ενώ ο καταλογισμός αντιβαίνει στις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 ορίζεται:

«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 στις παρ. 1 και 5 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 στο άρθρο 59 του ν. 4446/2016 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 άρθρο 60 του ν.4446/2016 ορίζεται:

«1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϋσχύσασες του Ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές...».

Επειδή στα άρθρα 7 και 8 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ΠΟΛ 1006/17-01-2017 «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α΄ του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α΄ 240) ορίζεται:

«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.

.....

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 προϊσχύσασες 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:

.....

ε. Εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 (12-12-2016) και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 58 του ως άνω νόμου (23-1-2017), μετά την υποβολή δηλώσεων της παρούσας παραγράφου τροποποιούνται με αιτιολογημένη πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων των ανωτέρω, κατά περίπτωση. Πράξεις που κοινοποιήθηκαν μετά την 12-12-2016 κοινοποιούνται εκ νέου μετά την πάροδο της ανωτέρω τριακονθήμερης προθεσμίας, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 58 του νόμου, είτε ως έχουν, είτε αφού τροποποιηθούν, κατά τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο. Οι σχετικές διαδικαστικές προθεσμίες εκκινούν μετά την ως άνω εκ νέου κοινοποίησή τους.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1009/19-01-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57, 58, 59, 60 και 61) του Ν.4446/2016 αναφέρεται:

«Άρθρα 57 και 58

Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων - Λοιπές περιπτώσεις υπαγωγής στη ρύθμιση

Α) Φορολογούμενοι που δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση - Προθεσμία υποβολής δηλώσεων λόγω υπαγωγής στη ρύθμιση - μειώσεις πρόσθετων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων

1. Στη ρύθμιση δύνανται να υπαχθεί κάθε φορολογούμενος, ήτοι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 60 του νόμου.

2. Με τη ρύθμιση παρέχεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους από τις 22.12.2016, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4446/2016, μέχρι τις 31.5.2017 να υποβάλουν δηλώσεις, με μείωση ή απαλλαγή, υπό προϋποθέσεις και κατά περίπτωση, από τις κατά νόμο επιβαρύνσεις μη υποβολής, ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ή καταβολής (πρόσθετους φόρους και πρόστιμα).

.....

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τη λήξη της ρύθμισης (31.5.2017) καθώς και φορολογούμενοι για τους οποίους μέχρι και τις 12.12.2016, ημερομηνία κατάθεσης του Ν. 4446/2016 στη Βουλή, έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, για τα αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή, εφόσον, δεν έχει κοινοποιηθεί η οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του Ν. 4174/2013 διατάξεις.

.....

Άρθρο 59

Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση

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.

.....

VII. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Στις διατάξεις της ρύθμισης των άρθρων 57, 58, 59, 60 και 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. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59 προβλέπεται η παροχή κινήτρων προς τους φορολογούμενους προκειμένου αυτοί να δηλώνουν με αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και να αποκαλύπτουν οικειοθελώς τυχόν διαπραχθείσες παραβάσεις και παρατυπίες αναφορικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας

3. 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, 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

4. Εφόσον με την 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, 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 προσαρμόζονται αναλόγως. Ευνόητο είναι ότι για την φορολογητέα ύλη που δεν αποκαθίσταται με τις ανωτέρω δηλώσεις, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

.....»

Επειδή με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017 η προθεσμία της παρ. 5 του άρθρου 58 του Ν.4446/2016 (Α' 240) παρατείνεται μέχρι τις **7.2.2017**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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 επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η Δ.Ο.Υ. Λαμίας, δυνάμει της υπ' αριθμ. «.....» εντολής ελέγχου διενήργησε έλεγχο και εκδόθηκε το υπ' αριθμ «.....» Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με τις σχετικές πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα πριν από την 12/12/2016.

Εν συνεχεία εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 13/12/2016. Οι εν λόγω οριστικές πράξεις βεβαιώθηκαν ως εξής :

ΑΤΒ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΝ ΠΟΣΟ	Χ.Κ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΑΞΗΣ
....	15/12/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.	4.877,72 €		
....	15/12/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.	2.926,61 €		
....	15/12/2016	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.	3.902,08 €		

Στα πλαίσια της βεβαίωσης των ως άνω πράξεων αποστάλθηκε στην προσφεύγουσα και η υπ' αριθμ. «.....» αρχική ειδοποίηση χρέους προς εξόφληση της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα την 10/01/2017 υπέβαλε την υπό κρίση προσφυγή κατά των προσβαλλόμενων πράξεων δεδομένου ότι κοινοποιήθηκαν σε αυτή την 13/12/2016.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4446/2016, η κοινοποίηση των πράξεων την 13/12/2016 δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα στην προσφεύγουσα.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με τα στοιχεία της βεβαίωσης οι πράξεις με την από 13/12/2016 κοινοποίηση παρήγαγαν έννομα αποτελέσματα για την προσφεύγουσα δεδομένου ότι την 15/12/2016 μετέβαλαν την φορολογική της υποχρέωση και κατ' ουσίαν δε δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 4446/2016 δεδομένου ότι οι πράξεις παρήγαγαν έννομα αποτελέσματα από την κοινοποίηση (13/12/2016).

Επειδή η προσφεύγουσα βασίμως ισχυρίζεται τη μη νόμιμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και τη στέρηση του δικαιώματος να χρησιμοποιήσει τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016, καθώς είχε την δυνατότητα υπαγωγής στον εν λόγω νόμο διότι κατά την κατάθεση του νόμου (12/12/2016) είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και είχαν κοινοποιηθεί οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις ως μη νομίμως κοινοποιηθείσες θεωρούνται άκυρες και δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και η προσφεύγουσα δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του ν.4446/2016 εντός δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσης (η υπέρβαση της

προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής συγχωρείται λόγω συνδρομής των ανωτέρω αναφερόμενων λόγων).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή λόγω της εσφαλμένης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων και της μη δυνατότητας υπαγωγής της προσφεύγουσας στις διατάξεις του ν. 4446/2016, ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας «.....», ΑΦΜ «.....», και συγκεκριμένα:

- i. την ακύρωση: α) του υπ' αριθμ. «.....» οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, β) του υπ' αριθμ. «.....» οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) του υπ' αριθμ. «.....» οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, για λόγους τυπικής πλημμέλειας βάσει του ως άνω σκεπτικού,
- ii. τη χορήγηση δυνατότητας υπαγωγής της προσφεύγουσας στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας Απόφασης. Στην περίπτωση μη υπαγωγής, εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες περί επανέκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων που ακυρώνονται λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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.