



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 9/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1401

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**... κατά της με αριθ. .../19 - **23/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. .../19 - **23/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1γ του Ν.4174/2013 ύψους 34.885,24€, λόγω ανακρίβειας της αρχικής δήλωσης του εν λόγω έτους, όπως προέκυψε από την υποβολή της με αριθ. ... – **30/09/2019** υποβληθείσας τροποποιητικής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του άρθρου 45 Ν.4172/2013, η οποία (τροποποιητική) υποβλήθηκε κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος στο φορ. έτος 2018.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **23/12/2019** έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων σε εκτέλεση της με αριθ. ... – **6/9/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, ισχυριζόμενη ότι η με αριθ. ... – **30/09/2019** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων του άρθρου 45 Ν.4172/2013 για το φορολογικό έτος 2018, ήδη είχε υποβληθεί πριν την κοινοποίηση σε αυτή, της συστημένης επιστολής της εντολής ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα υποστηρίζει πως η εν λόγω συστημένη επιστολή παραλήφθηκε από κάποιον τρίτο ενώ η υποβολή της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αποφασίστηκε στις **10/9/2019** δηλαδή πριν καν αποσταλεί από τον έλεγχο η πρόσκληση – εντολή ελέγχου. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της μεταξύ άλλων στοιχείων συνυποβάλλει το πρακτικό της ετήσιας τακτικής Γενικής Συνέλευσης που συντάχθηκε στις **10/9/2019**, την από **24/10/2019** ανακοίνωση καταχώρησης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) της απόφασης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης της 10/9/2019, και φύλλο επίδοσης αντικειμένων των ΕΛΤΑ στο οποίο φαίνεται πως παραλήπτης της συστημένης επιστολής ήταν τρίτο πρόσωπο.

Επειδή, στο **άρθρο 19 του Ν. 4174/2013** ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α 5 – 17/1/2018) και ισχύει ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.... 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο

της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1119/2018** διευκρινίστηκε ότι: «1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ 1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια)

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ .

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ .

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου,

λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.»

Επειδή, στο άρθρο 58 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1073/2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» διευκρινίζεται ότι: «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου. Α. Γενικά 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72

παρ. 18 του Ν.4174/2013 , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. , πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα: 3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.....».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει , σύμφωνα με τον Κώδικα , η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.....3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) ..., ή β) ...γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής.....».

Επειδή με την ΠΟΛ.1180/2018 διευκρινίστηκε ότι: «...5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με το άρθρο 57 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση,

από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση. ...»

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στη σχετική από **23/12/2019** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ 5 – 14), της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων για την προσφεύγουσα αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του προστίμου. Ενδεικτικά στις σελίδες 7 - 8 αναφέρονται τα εξής:

«.....**7.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ** Κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη με συστημένη επιστολή η με αριθμό πρωτ. .../11-09-2019 γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Μετέπειτα στις 04/10/2019 κοινοποιήθηκε στην εξουσιοδοτημένη λογίστρια την κα. ... η με αριθμό πρωτ. .../04-10-2019 Πρόσκληση του άρθρου 14 παρ 1. του Ν.4174/2013 για την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων όπου μας πληροφόρησε ότι η ελεγχόμενη υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2018.

Από το σύστημα του TAXIS διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ' αριθμό .../30-09-2019 Τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 με φορολογητέα κέρδη ποσού 240.587,83€ και συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή ποσού 56.828,03€ χωρίς να δηλώσει ότι υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/18 δηλαδή μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου. ...

....

Από το τμήμα της διοικητικής υποστήριξης της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε ότι η με αριθμό πρωτ. .../11-09-2019 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου έλαβε αριθμό συστημένου RE...GR και αποστάλθηκε στις 17/09/2019 στο ταχυδρομείο όπου λάβαμε βεβαίωση από το ταχ. κατάστημα των Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης ότι επιδόθηκε στην ελεγχόμενη στις 19/09/2019 από το πρακτορείο του Νέου Αγιονερίου Κιλκίς. Προκύπτει από τα παραπάνω αναφερόμενα ότι όταν υπέβαλε την υπ αριθμό .../30-09-2019 τροποποιητική δήλωση εισοδήματος η ελεγχόμενη, είχε παραλάβει την υπ αριθμό πρωτ. .../11-09-2019 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και θα έπρεπε να καταθέσει την δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018. Όπου προβλέπεται ότι εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (που προβλέπεται στο άρθρο 19 παρ. 3γ. του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τα άρθρα 397 και 398 του Ν.4512/2018).

Το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 2 στην περίπτωση μας ισούται με το 50% του φόρου που αναλογεί καθότι η διαφορά του φόρου είναι άνω του 50% της αρχικής δήλωσης που υποβλήθηκε.....”.

Επειδή, από την επισκόπηση του συνόλου των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι:

- Στις **17/9/2019** στάλθηκε με συστημένη επιστολή κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα, η με αριθμό πρωτ. ... – **11/9/2019 (RE...GR)** κοινοποίηση της εντολής φορολογικού ελέγχου και γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, στην τελευταία δηλωθείσα στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS και δη στο υποσύστημα μητρώου διεύθυνση της έδρας της στο ... **Θεσσαλονίκης**.
- Κατόπιν αιτήσεως της ΔΟΥ Αμπελοκήπων το κατάστημα των ΕΛΤΑ τους Αμπελόκηπους Θεσσαλονίκης με το με αριθ. πρωτ. ... – **17/10/2019** έγγραφό του ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι το συστημένο με αριθ. **RE...GR** με παραλήπτη την «...» επιδόθηκε στις **19/9/2019** από το πρακτορείο του **Νέου Αγιονερίου Κιλκίς**.

Επειδή, στο άρθρο **65** του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις **30/9/2019**, τη με αριθ. ... τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή μετά τη συντέλεση της κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, στις 19/9/2019. Ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κατά τον οποίο η ως άνω κοινοποίηση δε συντελέστηκε πριν την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, διότι το προς επίδοση έγγραφο παρελήφθη από τρίτο πρόσωπο, είναι αναπόδεικτος καθώς βασίζεται σε πραγματικό περιστατικό, το οποίο ούτε από την οικεία βεβαίωση των ΕΛΤΑ προκύπτει, ούτε η προσφεύγουσα προσκομίζει στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν ότι ο παραλαβών τη συστημένη επιστολή είναι πρόσωπο άσχετο παντελώς με την προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **24/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «...» με **Α.Φ.Μ.:**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αριθ. .../19 - **23/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας δήλωσης	34.885,24€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση

στην υπόχρεη.

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 με υποχρέωση.