



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/06/2020
Αριθμός απόφασης: 1201

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην, επί της οδού με αριθμ..... κατά της υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ**.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../...../2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2παρ.1, 12 παρ.1 και 18 παρ.9 του ΠΔ186/1992 (ΚΒΣ) και του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2523/1997 συνολικού ποσού **99.993,01 ευρώ**.

Η ως άνω παράβαση ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, ΚΦΑΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και αφορά σε έκδοση τιμολογίων προς την εταιρεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά και συγκεκριμένα τα εξής:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ημερομηνία	Αξία	συντελεστής προστίμου	Πρόστιμο
Τ.Π.	/2013	34.776,00	40%	13.910,40
Τ.Π.	/2013	63.787,50	40%	25.515,00
Τ.Π.	/2013	50.085,00	40%	20.034,00
Τ.Π.	/2013	101.334,03	40%	40.533,61
		249.982,53		99.993,01

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Μη σύννομη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς ουδέποτε επιδόθηκε εντολή ελέγχου καθώς και δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων στην προσφεύγουσα ώστε να λάβει γνώση της διενέργειας ελέγχου και να μπορέσει να αμυνθεί κατάλληλα καθώς και λόγω αναρμοδιότητας ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Εν προκειμένω αρχικώς διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ βάσει της με αριθμ...../.../...../2019 εντολής ελέγχου η οποία ουδέποτε της επιδόθηκε. Εν συνεχεία και λόγω μεταφοράς έδρας της προσφεύγουσας διενεργήθηκε έλεγχος από την ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ βάσει της υπ.αριθμ...../...../2019 εντολής ελέγχου η οποία επίσης δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα. Το εν λόγω επισημάνθηκε στην ελεγκτική αρχή κατά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Επίσης δεν επιδόθηκε στην προσφεύγουσα σχετική γνωστοποίηση για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων παρά μόνο έλαβε ο εξωτερικός συνεργάτης-λογιστής της επιχείρησης, Ο (ο οποίος χρησιμοποιείται σποραδικά)

mail στις 28/11/2019 από τον ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με το οποίο απεστάλη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων καθώς και η ως άνω υπ' αριθμ...../2019 εντολή ελέγχου.

Η εταιρεία όπως προκύπτει από την βεβαίωση μεταβολής εργασιών από τις 30/10/2019 μετέφερε την έδρα της στην Συνεπώς αναρμοδίως διενεργήθηκε ο έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης δεδομένου μάλιστα ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ υιοθέτησε απλώς τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

2ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Εσφαλμένα ο έλεγχος κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρεία καθόσον από τα στοιχεία που υποβάλλει τεκμηριώνεται σαφώς ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές.

Δεδομένου ότι κατά την πάγια νομολογία η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της παράβασης. Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή βασίζει την αιτιολογία της στα εξής :

-ότι κατά τον χρόνο των συναλλαγών η λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν ήταν συναλλακτικώς υπαρκτή καθώς από τις πολωνικές αρχές η φορολογική αρχή ενημερώθηκε ότι η εταιρεία είχε προβεί σε διακοπή εργασιών την 07-02-2013 (προγενέστερη ημερομηνία από την έκδοση των στοιχείων και των συνοδευτικών εγγράφων CMR). Ωστόσο από τα εν λόγω διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα πριν την αποστολή των εμπορευμάτων είχε προβεί σε επιβεβαίωση των στοιχείων ΑΦΜ μέσω του VIES, ενώ δεν μπορούσε να γνωρίζει για τις τυχόν μεταβολές της θέσης της εταιρείας σε εκκαθάριση καθώς δεν εμφανίζονται στο σύστημα VIES.

-ότι δεν δηλώθηκαν από την πολωνική εταιρεία οι επίδικες ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Ωστόσο δεδομένου ότι πολλές φορές ο ενδοκοινοτικώς αποκτών προκειμένου να μην επιβαρυνθεί με το ΦΠΑ και μπορεί να αποκτήσει τα προϊόντα αφορολόγητα αποφεύγει να προβεί στις σχετικές δηλώσεις INTRASTAT. Η μη δήλωση όμως από την πλευρά του λήπτη δεν αποτελεί ευθύνη της προσφεύγουσας και δεν μπορεί να θεμελιώσει την εικονικότητα των συναλλαγών. Επίσης το γεγονός ότι στο έγγραφο των πολωνικών αρχών με ημερομηνία 07/09/2019 αναφέρεται ότι η επιχείρηση έχει λάβει έξωση από την διεύθυνση που είχε δηλώσει ως έδρα και δεν είναι γνωστό που διαμένει αποτελεί στοιχείο πολύ μεταγενέστερο των επίδικων συναλλαγών.

-ότι δεν εκδόθηκε φορτωτική από τον διενεργήσαντα μεταφορέα. Ωστόσο όπως και σε προηγούμενες μεταφορές στην Πολωνία ο συγκεκριμένος μεταφορέας δεν εξέδωσε ΑΠΥ ωστόσο από το CMR προκύπτει ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν «EX WORKS» που έχει την έννοια ότι ο παραλήπτης των εμπορευμάτων τα «παραλαμβάνει» από την ενδοκοινοτική εγκατάσταση του ενδοκοινοτικώς παραδίδοντος γεγονός που συνεπάγεται ότι η αποστολή των εμπορευμάτων τελεί πλέον υπό την ευθύνη του παραλήπτη. Επομένως ο μεταφορέας επιλέχθηκε και πληρώθηκε από τον παραλήπτη των εμπορευμάτων χωρίς κάποια ανάμειξη

της προσφεύγουσας. Η μη έκδοση παραστατικού από τον μεταφορέα δεν μπορεί να θεμελιώσει την μη μεταφορά και την εικονικότητα των συναλλαγών.

-ότι δεν πραγματοποιήθηκαν πληρωμές από την Για την πληρωμή των συναλλαγών προσκομίσθηκαν στον έλεγχο συναλλαγματικές που εξέδωσε η ίδια η προσφεύγουσα τα έτη 2015 και 2016 και τις οποίες τις είχε μεταβιβάσει στην εταιρεία Η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση να αναγράψει έναντι ποιας οφειλής μεταβιβάζονται.

-ότι δεν υφίσταται pro-forma παραγγελίας, ιδιωτικού συμφωνητικού . Είναι σύνηθες στην πώληση STOCK-εμπορεύματος να μην υπάρχει pro-forma ή σχετική σύμβαση. Επίσης επισημαίνεται ότι οι δραστηριότητες της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης και η εμπλοκή της σε υποθέσεις που απασχολούν τις πολωνικές αρχές αναφέρονται από τον έλεγχο παρελκυστικά καθώς δεν έχουν οποιαδήποτε σχέση με τις υπό κρίση συναλλαγές. Επισημαίνεται επίσης ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν περιληφθεί στην περιοδική και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ αλλά και στα θεωρημένα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή στα άρθρα 397 και 398 του Ν. 4512/2018 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 397 Τροποποιήσεις των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη 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.

δ. 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, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

...

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Α΄170) αντικαθίσταται ως εξής:

«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. 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. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη....

Άρθρο 398 Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του Ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής:

«Για δηλώσεις που υποβάλλονται 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 επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, 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. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

2. Μετά την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν. 4446/2016 (Α' 240), προστίθεται παράγραφος 50 ως εξής:

«50. Φορολογούμενος σε βάρος του οποίου:

α) έχει εκδοθεί και δεν έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή

β) θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού που έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου,

δύνатаι να αποδεχτεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με ανέκκλητη και ανεπιφύλακτη δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή εντός της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 41, τα επιβληθέντα πρόστιμα, βάσει των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 και 59 ή της παραγράφου 17 του παρόντος ή οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 (Α' 179), κατά περίπτωση, μειώνονται στο εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εφαρμοζόμενης αναλόγως της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ζητήματα προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή εν συνεχεία και κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η με αριθμ. ΠΟΛ1073/2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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).» στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«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:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. , αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, **η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).**

β. ...

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. **η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.χ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της.** Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

2. ...

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.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Ε.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που 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, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.

7. Μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS - ELENXIS οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες θα ενημερώνουν τις αρμόδιες για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και οι τελευταίες θα τηρούν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο, ώστε να καθίσταται ευχερής η υλοποίηση των σχετικών διατάξεων. Εφιστάται η προσοχή στις αρμόδιες για την παραλαβή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ. για την άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ύστερα από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και την ενημέρωση της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, ώστε αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί

Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.».

Επειδή από τις παραπάνω προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση ελέγχου προβλέπεται η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου καθώς και της σχετικής γνωστοποίησης για οικειοθελή υποβολή δήλωσης εκπρόθεσμων δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα επικαλείται μη σύννομη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς ουδέποτε της επιδόθηκε εντολή ελέγχου καθώς και επίσης δεν της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων ώστε να λάβει γνώση της διενέργειας ελέγχου ΚΦΑΣ και να μπορέσει να αμυνθεί κατάλληλα και να πράξει αναλόγως.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ως προς τον έλεγχο ορθής εφαρμογής βιβλίων και στοιχείων ΚΦΑΣ είχε αρχικώς εκδοθεί η με αριθμ...../2019 εντολή ελέγχου από την

Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η οποία μαζί με την γνωστοποίηση για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων είχε αποσταλεί μέσω mail στον ως υπεύθυνο της λογιστικής παρακολούθησης της εταιρείας. Εν συνεχεία βάσει του από 02/12/2019 Υπηρεσιακού Σημειώματος η εν λόγω εντολή ελέγχου ακυρώθηκε λόγω μη ελεγκτικής αρμοδιότητας καθότι η προσφεύγουσα την 30/10/2019 είχε προβεί σε μεταφορά έδρας (αριθμ. δήλωσης εργασιών/2019). Επίσης για την ανωτέρω γνωστοποίηση που στάλθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στον η εν λόγω φορολογική αρχή ενημερώθηκε από τον ίδιο στις 10/12/2019 ότι δεν είναι υπεύθυνος λογιστικής παρακολούθησης της προσφεύγουσας.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ το με αριθμ.πρωτ...../2019 έγγραφο (αριθμ.πρωτ...../2019 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) με το οποίο διαβίβασε την από 28/11/2019 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου που αφορά την προσφεύγουσα.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εν συνεχεία εξέδωσε την με αριθμ...../.../...../2019 εντολή ελέγχου και στις 06/12/2019 επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ'αριθμ...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου. Η επίδοση έγινε στον Προϊστάμενο της προσφεύγουσας εταιρείας ο οποίος παρέλαβε το σημείωμα με την επιφύλαξη ότι δεν έχει επιδοθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία εντολή ελέγχου για ΚΦΑΣ τόσο από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όσο και από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι εντολή ελέγχου ως προς τον έλεγχο εφαρμογής διατάξεων βιβλίων και στοιχείων ΚΦΑΣ καθώς και η σχετική προβλεπόμενη γνωστοποίηση για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων για φορολογητέα ύλη που απορρέει από την τυχόν παραβίαση των εν λόγω διατάξεων, δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 ούτε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ούτε και εν συνεχεία από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή ,με την **παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.)** ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη που οφείλεται στη μη κοινοποίηση του εγγράφου με το οποίο γνωστοποιούνταν η έκδοση της εντολής ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, καθώς αποστερήθηκε του δικαιώματος της να αμυνθεί και επίσης αποστερήθηκε της δυνατότητας να επωφεληθεί από τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό, που βάσιμα προβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθεί.

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. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ...../...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω τυπικής πλημμελείας.

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

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

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .