



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/09/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2957**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Πλοίων, με έδρα στη, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή από τον του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κάτοικο, Αυστραλίας,, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	11/12/2020	15/12/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2014 - 31/12/2014	-
2	11/12/2020	15/12/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2015 - 31/12/2015	-

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	25/06/2021	25/06/2021	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	1.091.020,10 €
4	09/12/2020	15/12/2020	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	42.801,01 €
5	09/12/2020	15/12/2020	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	-

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
6	11/12/2020	15/12/2020	Πρόστιμο άρθ. 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015	01/01/2014 - 31/12/2014	4.457,08 €
7	11/12/2020	15/12/2020	Πρόστιμο άρθ. 54 ν. 4174/2013	01/01/2020 - 31/12/2020	5.000,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, καθώς και τις από 09.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης, των οποίων ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 04.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένας φόρος, πλην όμως επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδά της στο ποσό των 393.728,35 €, επαναπροσδιορίστηκαν τα κέρδη της (αφορολόγητα) στο ποσό των 375.900,00 € και διαγράφηκαν οι ζημίες της της εν λόγω και των παρελθουσών χρήσεων.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένας φόρος ούτε και διορθώθηκαν τα δεδομένα της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015.

Η διαφορά ύψους 17.828,35 € μεταξύ δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (375.900,00 €) και ακαθαρίστων εσόδων προσδιορισθέντων από τον έλεγχο (393.728,35 €) αφορά σε αξία αυτοπαράδοσης λόγω ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, η οποία στη συνέχεια αφαιρέθηκε από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των κερδών (αφορολόγητων) της χρήσης στο ποσό των 375.900,00 €.

II. ΦΠΑ

- 3) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 505.804,41 €, πλέον 585.215,69 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν.4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 1.091.020,10 €.

Η εν λόγω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 25.6.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2013 - 31.12.2013 με την προσθήκη ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους 2.199.167,00 € στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής λόγω μη καταβολής του ΦΠΑ, από τον οποίο είχε αρχικά απαλλαγεί η αγορά σκάφους (στις 20.5.2009) εκ μέρους της προσφεύγουσας κατά το άρθρο 27 παρ. 1 περ. α' Κώδικα ΦΠΑ, λόγω παύσης, από 27.7.2013, της ισχύος της σχετικής (υπ' αριθμ./2004) άδειας επαγγελματικού πλοίου αναψυχής που είχε χορηγηθεί αρχικά για το εν λόγω σκάφος από το Υπουργείο Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2013 - 31.12.2013	372.937,28 €	2.572.104,28 €

- 4) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 28.534,01 €, πλέον 14.267,00 € προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων της ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014, ήτοι συνολικό ποσό 42.801,01 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «στη διαφορά φόρου θα υπολογιστούν και τόκοι του άρθρου 53 ν. 4174/2013», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ.

- 5) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων δεν επιβλήθηκε ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, πλην όμως δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 5.241,43 €.

Οι εν λόγω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 09.12.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, σύμφωνα με την οποία:

α) επαναπροσδιορίστηκαν αφενός οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014 - 31.12.2014 με την προσθήκη, στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της περιόδου αυτής, ποσού φορολογητέων εκρών συνολικού ύψους 39.265,85 € λόγω μη δήλωσής του και ποσού φορολογητέων εκρών συνολικού ύψους 29.500,00 € λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πλοίων εγγράφων του ως άνω σκάφους κυριότητάς της που να αποδεικνύουν ότι το σκάφος αυτό, το οποίο είχε εκναυλώσει σε αλλοδαπή εταιρεία, προσέγγισε σε λιμένες αλλοδαπής, γεγονός που είχε σαν αποτέλεσμα η απαλλαγή του ναύλου από το ΦΠΑ να διενεργηθεί με ποσοστό έκπτωσης ΦΠΑ 50%, ήτοι συνολικού ποσού 68.765,85 € και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές της κατά την ίδια ελεγχθείσα περίοδο με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 65.077,95 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πλοίων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων (ενώ εξάλλου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της εν λόγω φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.01.2013 - 31.12.2013 συνολικού ύψους 7.745,39€, προστέθηκε στο συνολικό ΦΠΑ εισροών της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014 ποσό συνολικού ύψους 0,29 € το συνολικό ΦΠΑ εκρών της εν λόγω φορολογικής περιόδου και δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 3.387,96 €, ήτοι αφαιρέθηκε από το συνολικό ποσό ΦΠΑ εισροών ποσό συνολικού ύψους 4.357,14 €), και

β) επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2015 - 31.12.2015 με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 8.058,59 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πλοίων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.01.2014 - 31.12.2014	137.012,50 €	205.778,35 €	65.077,95 €	-
01.01.2015 - 31.12.2015	-	-	8.058,59 €	-

III. Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015

- 6) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν. 4337/2015 ύψους 4.457,08 € λόγω μη έκδοσης, εντός του 2014, στοιχείου αυτοπαράδοσης για πράξεις του άρθρου 9 Κώδικα ΦΠΑ (και συγκεκριμένα για ιδιοχρησιμοποίηση για πέντε (5) ημέρες (30.04.2014 - 08.05.2014) του σκάφους κυριότητάς της) για καθαρή αξία 17.828,35 € (αποκρυσταλλισμένη αξία άνω των 1.200,00 €).

IV. Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013

- 7) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ν.4174/2013) ύψους 5.000,00 € λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 ν.4174/2013 υποχρεώσεις της και συγκεκριμένα επειδή δε διαφύλαξε και δεν έθεσε στη διάθεση του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων τα τηρηθέντα κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 λογιστικά αρχεία και στοιχεία της (2.500,00 € x 2 λόγω υποτροπής στην ίδια παράβαση εντός του φορολογικού έτους 2017).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την ακύρωση των ως άνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη νόμιμη κοινοποίηση πράξεων-Παραγραφή
- 2) Παράνομη και αναιτιολόγητη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά **φυσικό** πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 3. Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο** ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου

του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. 4. [...]. 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. [...]. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου, το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. [...]. 7. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή [...] στους εκπροσώπους [...] ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 περ. α' ν.2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): «Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας τους [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): «Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική

διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 155 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960, π.δ. 331/1985): «1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση να καταθέσουν ως μάρτυρες και έχουν δικαίωμα να αρνηθούν όσοι κατέχουν αξίωμα, ή ασκούν λειτουργήμα ή επάγγελμα, ως προς εκείνα τα θέματα που εξαιτίας της ιδιότητάς τους αυτής τους έχουν εμπιστευτεί αν η φύση των θεμάτων αυτών, κατά την κρίση του δικαστηρίου, ή διάταξη νόμου, επιβάλλει την υποχρέωση της εχεμύθειας. Δημόσιοι υπάλληλοι εξετάζονται και για περιστατικά που καλύπτονται από το καθήκον της εχεμύθειας, μόνο όμως ύστερα από έγγραφη άδεια της προϊστάμενής τους αρχής και, αν έχουν αποχωρήσει από την υπηρεσία, της αρχής στην οποία υπάγονται όταν αποχώρησαν. 2. Δεν εξετάζονται ως μάρτυρες:

α) [...], γ) δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή έχουν συμπράξει στην έκδοσή της με οποιονδήποτε τρόπο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): «1. Αποκλείεται να εξεταστούν ως μάρτυρες: α) [...]. β) Όσοι κατέχουν αξίωμα ή ασκούν λειτουργήμα ή επάγγελμα, για όσα θέματα τους έχουν εμπιστευτεί λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, εφόσον η φύση των θεμάτων τούτων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, επιβάλλει την εχεμύθεια. Ο αποκλεισμός αυτός μπορεί να αρθεί αν το επιτρέψουν, τόσο εκείνος που τους εμπιστεύτηκε το σχετικό θέμα, όσο και αυτός τον οποίο αφορά το αντίστοιχο απόρρητο. Η άρση αυτή του αποκλεισμού δεν ισχύει αν πρόκειται για κληρικούς, ως προς τα θέματα που τους έχουν εμπιστευτεί κατά την εξομολόγηση. Αν πρόκειται για υπαλλήλους του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, ο αποκλεισμός μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από σχετική έγγραφη άδεια του οικείου Υπουργού ή του αρμόδιου οργάνου του νομικού προσώπου. γ) [...]. δ) Πρόσωπα που είναι δυνατόν να έχουν οποιοδήποτε συμφέρον από την έκβαση της δίκης. 2. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση και έχουν το δικαίωμα να αρνηθούν να εξεταστούν ως μάρτυρες: α) Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην περ. β της προηγούμενης παραγράφου, για όσα θέματα περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση του αξιώματος ή του λειτουργήματος ή του επαγγέλματός τους ή συνιστούν επαγγελματικό ή καλλιτεχνικό τους απόρρητο. β) Όσοι καλούνται να καταθέσουν για ζητήματα τα οποία είναι δυνατόν να προκαλέσουν την ποινική δίωξη ή θίγουν την τιμή των ίδιων, των συζύγων τους ή συγγενών τους εξ αίματος έως το δεύτερο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1029/2015 εγκύκλιο του Γενικού Διευθυντή (ΓΔ) Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Με την ΣτΕ 1279/2000 είχε γίνει δεκτό ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας οσάκις συντρέχει περίπτωση θυροκόλλησης του προς επίδοση εγγράφου (σχετ. άρθρο 155 παρ. 2 του Κώδικα Φορολ. Δικονομίας - Π.Δ. 331/1985). Λόγω μεταβολής του νομοθετικού πλαισίου (σχετ. άρθρο 183 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας - Ν. 2717/1999) η παράγραφος 6 της περίπτωσης Δ της ΠΟΛ.1249/2014 τροποποιείται ως εξής: «6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτού εγγράφου εντός σφραγισμένου

και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, [...] οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο **εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης** της πράξης σε αυτόν [...].»

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

α) Στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου συντάχθηκαν (i) οι υπ' αριθμ. πρωτ./2020 (πρώτη),/2020 (δεύτερη) και/2020 (τρίτη) προσκλήσεις της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων προς την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα τηρηθέντα κατά τις φορολογικές περιόδους 01.01.2014 - 31.12.2014 και 01.01.2015 - 31.12.2015 λογιστικά της αρχεία (βιβλία και στοιχεία), καθώς και η υπ' αριθμ. πρωτ./2021 πρόσκληση της ίδιας Προϊσταμένης / του ιδίου Προϊσταμένου προς την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα τηρηθέντα κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2013 - 31.12.2013 λογιστικά της αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και (ii) το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 (αρ.) σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές υπ' αριθμ./....../2020 και/....../2020 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ φορολογικών ετών 2014 και 2015,/....../2020 και/....../2020 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.01.2014 - 31.12.2014 και 01.01.2015 -31.12.2015 και/....../2020 και/....../2020 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμων για τα έτη 2014 και 2020, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 (αρ.) σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η σχετική υπ' αριθμ./....../2021 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013 -31.12.2013. Οι προσκλήσεις αυτές, όπως και τα σημειώματα αυτά διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις, επιχειρήθηκε να παραδοθούν στη (δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) έδρα της προσφεύγουσας (.....,), ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. β' ν. 4174/2013 τρόπου, πλην όμως, επειδή δε βρέθηκε στην εν λόγω διεύθυνση κανένα πρόσωπο που να σχετίζεται με την προσφεύγουσα και ειδικότερα κανένα από τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή πρόσωπα (μάλιστα δε, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπ' αριθμ. πρωτ./2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Πλοίων που μετέβησαν στην εν λόγω διεύθυνση πληροφορήθηκαν από ένοικο της πολυκατοικίας ότι η προσφεύγουσα δεν υπάρχει στη διεύθυνση αυτή),

θυροκολλήθηκαν, ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. δ' ν. 4174/2013 τρόπου.

β) Από το γεγονός ότι στην ως άνω (δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) έδρα της προσφεύγουσας (.....,) δε βρέθηκε κανένα πρόσωπο που να σχετίζεται με αυτήν (την προσφεύγουσα) και ειδικότερα κανένα από τα αναφερόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. β' ν. 4174/2013 πρόσωπα, καθώς και από το ότι, σύμφωνα με πληροφορία ενοίκου της πολυκατοικίας, η προσφεύγουσα δεν υπήρχε στη διεύθυνση αυτή συνάγεται ότι (i) ορθά (νομίμως) δεν επιχειρήθηκε η κοινοποίηση των ως άνω προσκλήσεων με τον προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. γ' ν. 4174/2013 τρόπο (αποστολή τους με συστημένη επιστολή στην (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας), δεδομένου ότι κάτι τέτοιο θα ήταν ατελέσφορο, αφού στην εν λόγω διεύθυνση δεν υπήρχε κανένα πρόσωπο που να σχετίζεται με την προσφεύγουσα, το οποίο θα μπορούσε να τις παραλάβει στο όνομά της, ενώ (ii) ορθά επίσης (νομίμως) η Προϊσταμένη / ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πλοίων δεν απέβλεψε στα οριζόμενα συναφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 ν. 4174/2013 (θεωρούμενη, κατά πλάσμα δικαίου, ως συντελεσμένη κοινοποίηση με την πάροδο 15ημέρου από την αποστολή), αν και θα μπορούσε νομίμως, αλλά προτίμησε να εξαντλήσει κάθε (πρόσφορο) τρόπο, με τον οποίο θα μπορούσε να επιτευχθεί η πραγματική κοινοποίησή τους στην προσφεύγουσα.

γ) Περαιτέρω, ορθά (νομίμως) επιχειρήθηκε κατόπιν της θυροκόλλησης των ως άνω προσκλήσεων στην έδρα της προσφεύγουσας η κοινοποίησή τους (επίδοσή τους) στη διεύθυνση της κατοικίας (.....,) της φορολογικής εκπροσώπου (ΑΦΜ) του νόμιμου εκπροσώπου της (δεδομένου ότι ο τελευταίος ήταν κάτοικος αλλοδαπής) και τελικά, λόγω μη εύρεσης ούτε του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας ούτε της φορολογικής εκπροσώπου του, η θυροκόλλησή τους (και) στην εν λόγω διεύθυνση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 ν. 2717/1999 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 8 παρ. 1 εδ. α' και 5 παρ. 3 περ. δ' εδ. β' ν. 4174/2013 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα)).

δ) Εξάλλου, εσφαλμένα, ήτοι νόμω αβάσιμα, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, κατ' επίκληση της υπ' αριθμ. 1279/2000 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.), ότι κατά την επίδοση με θυροκόλληση δε νομιμοποιείται να παραστεί ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Κι αυτό, γιατί η θέση αυτή της νομολογίας είχε διατυπωθεί υπό την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960, π.δ. 331/1985) και συγκεκριμένα καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 155 παρ. 2 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, ενώ πλέον υπό την ισχύ και καθ' ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 183 και 55 παρ. 2 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) κατά την επίδοση με θυροκόλληση δεν απαγορεύεται να παραστεί ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη (βλ. και υπ' αριθμ. 3609/2013, 2758 και 2762/2013 και 2469-2472/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (3μ.)), κάτι που

επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1029/2015 εγκύκλιο του ΓΔ Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

ε) Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω δεδομένα ορθά (νομίμως) η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επιχείρησε να παραδώσει στη (δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) έδρα της προσφεύγουσας (.....,) και στη (δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) κατοικία της φορολογικής εκπροσώπου του νομίμου εκπροσώπου της (.....,) τις ως άνω προσβαλλόμενες, επιλέγοντας νομίμως έναν από τους προβλεπόμενους από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 ν.4174/2013 τρόπους και ειδικότερα εκείνον που θεωρούσε **προσφορότερο** (εν προκειμένω, τον προβλεπόμενο από την περ. β'), πλην όμως, επειδή δε βρέθηκε ούτε στην πρώτη ως άνω διεύθυνση κανένα πρόσωπο που να σχετίζεται με την προσφεύγουσα και ειδικότερα κανένα από τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή πρόσωπα (μάλιστα δε, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπ' αριθμ. πρωτ./2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Πλοίων που μετέβησαν στην εν λόγω διεύθυνση πληροφορήθηκαν από ένοικο της πολυκατοικίας ότι η προσφεύγουσα δεν υπάρχει στη διεύθυνση αυτή) ούτε στη δεύτερη ως άνω διεύθυνση η φορολογική εκπρόσωπος του νομίμου εκπροσώπου της, τις κοινοποίησε διά θυροκόλλησης τόσο στη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας όσο και στη διεύθυνση της κατοικίας της φορολογικής εκπροσώπου του νομίμου εκπροσώπου της, κατόπιν δε όλων αυτών των δεδομένων δεν απαιτείτο κάποια περαιτέρω ειδικότερη αιτιολόγηση συναφώς (δηλαδή αναφορικά με το για ποιους λόγους χρησιμοποίησε για την κοινοποίησή τους τον προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. β' ν. 4174/2013 τρόπο ως προσφορότερο και στη συνέχεια τον προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. δ' ν. 4174/2013) επί των οικείων εκθέσεων επίδοσης, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα): *«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 φορολογική αρχή κοινοποίησε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις νομίμως και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 ν. 4174/2013 τόσο στη δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας όσο και στη δηλωθείσα διεύθυνση της φορολογικής εκπροσώπου του νομίμου εκπροσώπου της, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση μεταγενέστερα με μόνη αναφορά στην προσφυγή της ότι έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων την 05/04/2022 κατόπιν της από 29/03/2022 αίτησής της, χωρίς ωστόσο από την πλευρά της να τεκμηριώνει και να αιτιολογεί για ποιο λόγο δεν έλαβε γνώση σε καμία από τις ως άνω δύο περιπτώσεις κοινοποιήσεων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **ασκήθηκε μετά την πάροδο της** προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. γ' ν.

4174/2013 προθεσμίας των 30 ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (15.12.2020 και 25.6.2021 αντίστοιχα), συνεπώς **εκπρόθεσμα**, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 04.05.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.