



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1248

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ, β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή: α) της ήδη πτωχευθείσας εταιρείας με την επωνυμία με δηλωθείσα έδρα κατά τη λειτουργία αυτής στο, και β) του κατοίκουμε την ιδιότητα του διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής α) της ήδη πτωχευθείσας εταιρείας με την επωνυμία, και β) του 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:

α) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, ποσού 255.071,32€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 127.535.66€, ήτοι συνολικό ποσό 380.634.18€.

β) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, ποσού 106.679,51€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. 36.483,05€, ήτοι συνολικό ποσό 140.724,69€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έτος 2015, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ. Συγκεκριμένα, αιτία του ως άνω ελέγχου, αποτέλεσε έγγραφο της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ σχετικά με την προτεραιοποίηση ελεγχων για το έτος 2019.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, στις, κοινοποίησε στην ελεγχόμενη οντότητα, με θυροκόλληση στη διεύθυνση της έδρας της, τη με αριθ. πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ με την οποία ζητήθηκαν τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία για το ελεγχόμενο έτος και τη με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων.

Περαιτέρω την απέστειλε με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της εταιρείας Κου, την υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ και τη με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν απάντησε στα ανωτέρω έγγραφα και καθώς εξέπνευσε η ταχθείσα για το λόγο αυτό προθεσμία, ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου μετά των προσωρινών πράξεων, που απεστάλησαν με συστημένη επιστολή στη έδρα της ελεγχόμενης και στη διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της εταιρείας.

Στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας είκοσι ημερών.

Κατόπιν των ανωτέρω και λόγω μη προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που ορίζονται με την Α.1292/23-007-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα βάσει των στοιχείων που άντλησε από τα συστήματα ELENXIS και TAXIS καθώς και από οποιοδήποτε άλλο μέσο είχε στη διάθεσή του. Ειδικότερα, κρίθηκε ως μη εκπεστέο το σύνολο των δαπανών πλην των δαπανών μισθοδοσίας, εργοδοτικών εισφορών και μέρους των

καταβληθέντων ενοικίων, καθώς για τις λοιπές δαπάνες δεν αποδείχτηκε αν υπάρχουν φορολογικά παραστατικά ή άλλοι εκτελεστοί τίτλοι που να στηρίζουν τη βέβαιη και εκκαθαρισμένη δαπάνη από πλευράς της ελεγχόμενης. Περαιτέρω, επειδή ο έλεγχος δεν μπορούσε να γνωρίζει αν κατά το χρόνο έκπτωσης του ΦΠΑ των φορολογητέων εισροών η ελεγχόμενη οντότητα κατείχε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, έκρινε ως μη εκπεστέο τον ΦΠΑ του συνόλου των εισροών και φορολογητέων δαπανών της ελεγχόμενης χρήσης 2015.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με αριθ. αντίστοιχα, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης και στην κατοικία του διαχειριστή.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Προσβολή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης: Η αρμόδια φορολογική αρχή γνώριζε ότι η εταιρεία είχε τεθεί σε καθεστώς πτώχευσης ωστόσο δεν κοινοποίησε κανένα απολύτως έγγραφο στη σύνδικο πτώχευσης.
2. Παραβίαση αρχής αναλογικότητας: Τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν είναι δυσανάλογα των υποτιθέμενων παραβάσεων, υπέρμετρα και παράλογα.
3. Ουσιαστικές πλημμέλειες προσβαλλόμενων πράξεων: Οι αιτιάσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου είναι καθ' όλα αόριστα και αβάσιμα, στηριζόμενα σε ευκαιριακούς και πρόχειρους συλλογισμούς και αόριστες αξιολογικές κρίσεις και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν εντελώς αναιτιολόγητες και λανθασμένες.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2** του **άρθρου 20** του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 6** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «**1.** Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1** του **άρθρου 28** «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα Διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2...

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 νομίμου 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. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1249/01-12-2014 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)», αναφέρεται ότι:

«Α. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α170/26- 7-2013), ήτοι από 1-1-2014, η κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Κώδικα αυτού εγγράφως ή ηλεκτρονικά. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 έως 3, 5 και 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

2. ...

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά [...], ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα [...], ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας [...]. 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 νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου

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. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1180/27-09-2018 «Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης», αναφέρεται ότι: Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και προκειμένου να κριθεί το κρίσιμο ζήτημα της εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής (ενδικοφανούς ή δικαστικής, κατά περίπτωση), σε υποθέσεις, για τον χειρισμό των οποίων έχουν δοθεί οδηγίες με την ΠΟΛ.1207/2017 εγκύκλιο κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.4174/2013, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Όσον αφορά στην κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης σε φυσικό πρόσωπο, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε περίπτωση που η πράξη αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι αυτή έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη 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.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 66 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) σχετικά με την προθεσμία άσκησης της δικαστικής προσφυγής, ορίζεται ότι στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα ημερών και η προθεσμία για την άσκησή της αρχίζει, σε περίπτωση ρητής πράξης, από την

κατά νόμο επίδοση της πράξης σε αυτούς τους οποίους αφορά ή σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνεται και από την ΕΣΔΑ (άρθρα 6 και 13) το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου (σχετ. και η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 του ν.4174/2013). Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ (Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008), η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχισε να τρέχει η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον φράσσει στην πράξη την πρόσβασή του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, 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 ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 «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», αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής
1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα

από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.)...».

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι δεν έλαβαν ποτέ γνώση του ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων παρά μόνο στις, όταν κατόπιν σχετικών προσκλήσεων ο διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρείας παρέστη στο Πταισματοδικείο Αθηνών για την παροχή εξηγήσεων, σύμφωνα με την παραγγελία του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Αθηνών, βάσει της οποίας διενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση κατόπιν της από μηνυτήριας αναφοράς της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, για φοροδιαφυγή (.....). Την ίδια ημέρα έλαβε γνώση της αυτεπάγγελτης μήνυσης εναντίον του και της σχετικής σχηματισθείσας δικογραφίας (.....). Περαιτέρω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ακόμα και αν είχαν λάβει γνώση του ελέγχου δεν θα μπορούσαν να προσκομίσουν τα ζητηθέντα στοιχεία, τα οποία ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία που διαχειρίζεται η σύνδικος πτώχευσης και στην οποία (σύνδικο) δεν κοινοποιήθηκε κανένα έγγραφο του ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την υπ' αριθ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθήνας, η οποία δημοσιεύτηκε στις, η προσφεύγουσα εταιρεία κηρύχτηκε σε πτώχευση με ημερομηνία παύσης πληρωμών την Με την ίδια ως άνω απόφαση διορίστηκε σύνδικος πτώχευσης η δικηγόρος Η ανωτέρω απόφαση κοινοποιήθηκε στην αρμόδια για τον έλεγχο της προσφεύγουσας εταιρείας Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΠΡ. Ε έγγραφο της ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗΣ ΦΟΡ. ΔΙΟΙΚ.-ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ-ΤΜΗΜΑ Ε', ήτοι κατά την έναρξη του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν της ως απόφασης, η ιδιότητα τηςως σύνδικου πτώχευσης δηλώθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία στο σύστημα TAXIS με την υπ' αριθ. δήλωση μεταβολής στοιχείων μητρώου στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, με ημερομηνία όπου αναλυτικά περιγράφονται οι ενέργειες του ελέγχου, καθώς και από την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επί της παρούσας προσφυγής προκύπτουν τα κάτωθι αναφορικά με την κοινοποίηση των εγγράφων του ελέγχου:

- Ο έλεγχος στις θυροκόλλησε λόγω απουσίας στη δηλωμένη έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων και την υπ' αριθ. γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Παράλληλα, κοινοποιήθηκε πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ και γνωστοποίηση υποβολής δηλώσεων με αριθ. πρωτ.αντίστοιχα, με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του διαχειριστή της επιχείρησης και, η οποία επεστράφη στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ ως αζήτητη.
- Ο έλεγχος κοινοποίησε στις με συστημένη επιστολή το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων και τους υπ' αριθ. προσωρινούς προσδιορισμούς ΦΠΑ και εισοδήματος αντίστοιχα, στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, η οποία επεστράφη στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ ως αζήτητη.

- Τα ίδια ως άνω έγγραφα κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του διαχειριστή της επιχείρησης και στην τελευταία Πλην όμως η επιστολή ουδέποτε παραδόθηκε στον παραλήπτη της, καθώς ανεγράφη λανθασμένα ο ταχυδρομικός κώδικας στον φάκελο και επέστρεψε ως αζήτητη στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ.
- Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, οι από συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και οι υπ' αριθ. οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί ΦΕ και ΦΠΑ αντίστοιχα, κοινοποιήθηκαν με συστημένες επιστολές στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης και στην κατοικία του διαχειριστή. Οι επιστολές αυτές επέστρεψαν ως αζήτητες.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αρμόδια για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ δεν κοινοποίησε κανένα από τα σχετικά για τη διενέργεια του ελέγχου έγγραφα στη σύνδικο πτώχευσης η οποία μετά τη δημοσίευση της απόφασης με την οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση η προσφεύγουσα εταιρεία, είχε την αποκλειστική διαχείριση της πτωχεύσασας εταιρείας κατά το άρ. 17 του ν. 3588/2007 και ως εκ τούτου δεν τηρήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, κατά συνέπεια, οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2015, είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 5,14 και 28 του ΚΦΔ και συνίσταται στην κοινοποίηση εγγράφων της που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΔ και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης 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 εδ. 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 ακύρωσή 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, σύμφωνα με τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της ήδη πτωχευθείσας εταιρείας με την επωνυμίακαι β) του, διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας και την **ακύρωση για λόγους τυπικής πλημμέλειας** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.