



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213.1604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 27/03/2024

Αριθμός Απόφασης: 823

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **28/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, που εδρεύει επί της οδού αρ., ΤΚ, Αττικής, κατά (1) Της υπ' αριθμ. / **22.12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2014 - 31/12/2014** (2) Της υπ' αριθμ. / **22.12.2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2015 - 31/12/2015**, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: και μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των

προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**22.12.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) της φορολογικής περιόδου **01/10/2014 - 31/12/2014**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **54.538,20€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^A του Κ.Φ.Δ. ποσού **27.268,74€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **81.806,94€**.

-Με την υπ' αριθμ./**22.12.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) της φορολογικής περιόδου **01/10/2015 - 31/12/2015**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **16.534,34€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^A του Κ.Φ.Δ. ποσού **8.267,18€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **24.801,52€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με την από **22/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) (ν.2859/2000) η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./**14.01.2020** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της **Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ** και αφορά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο από **01/01/2014 - 31/12/2015**.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, αρχικά εκδόθηκε, κατά τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, το υπ' αριθμ./**04.11.2020** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου τα οποία και κοινοποιήθηκαν με ηλεκτρονικό τρόπο την **18/11/2020**.

Στη συνέχεια σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και την σχετική έκθεση ελέγχου, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ. **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019/21.11.2019** εγγράφου της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, με το οποίο διαβιβάστηκε η από **31/10/2019** πληροφοριακή έκθεση που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, προέκυψε ότι, από την ύπαρξη και την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της **ΕΛ.ΑΣ./Δ.Δ.Ε.** διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «..... **ΜΟΝ.Ε.Π.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.**, απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από **Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.** στα φορολογικά έτη **2014** και **2015** και συνεπώς, σύμφωνα την σχετική έκθεση ελέγχου, το αποτέλεσμα των ενεργειών της προσφεύγουσας είχε ως συνέπεια την βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου, την απώλεια εσόδων και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Περαιτέρω και καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην σχετική πρόσκληση για προσκόμιση των φορολογικών της στοιχείων και σύμφωνα με το σχετικό πόρισμα της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, λαμβάνοντας υπ' όψιν την από **31/10/2019** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με την χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....**Ε.Π.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.**, παραποιούσε επεμβαίνοντας στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που χρησιμοποιούσε, δεν διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ως αποτέλεσμα την ανακρίβεια των φορολογητέων εκροών της και

επιπρόσθετα δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση ο φόρος εισροών των δαπανών αυτής, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά φορολογικά παραστατικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα οριστικά αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος, ως οι εκδοθείσες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού, αποτυπώνονται ως κάτωθι,

(1) Φορολογικό Έτος 2014

- Διαφορά φορολογητέας αξίας εκροών συνολικού ποσού **149.946,71€** και διαφορά φόρου εκροών ποσού **34.487,74€**,

- Διαφορά φορολογητέας αξίας εισροών συνολικού ποσού **100.624,67€** και διαφορά φόρου εισροών ποσού **23.046,19€**.

(2) Φορολογικό Έτος 2015

- Διαφορά φορολογητέας αξίας εκροών συνολικού ποσού **34.239,69€** και διαφορά φόρου εκροών ποσού **7.875,13€**,

- Διαφορά φορολογητέας αξίας εισροών συνολικού ποσού **25.778,52€** και διαφορά φόρου εισροών ποσού **8.803,30€**.

Επειδή ήδη η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή αυτή, ως εμπρόθεσμη, να παύσει η αναζήτηση διοικητικών κυρώσεων εις βάρος της και να επανεξεταστούν/ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς,

(1) Μη νόμιμη επίδοση των καταλογιστικών πράξεων-μη οριστικοποίηση του νόμιμου τίτλου, παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς καταλογισμό φόρων και προστίμων για τις ένδικες χρήσεις 2014 και 2015.

(2) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-παραβίαση υπερασπιστικών μου δικαιωμάτων-απουσία κοινοποίησης Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

(3) Απουσία ελεγκτικής δραστηριότητας της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας-Απουσία πρωτογενούς ελέγχου-αναιτιολόγητες ελεγκτικές κρίσεις.

(4) Εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας-εσφαλμένα ελεγκτικά πορίσματα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται, ότι:

«3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) [...] β) [...] γ) [...] δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο 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 δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. 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 της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την

υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) [...].

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδοσας 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 την παρ.3 του άρθρου 44 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει:

- α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και
- β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

- α) την παραγγελία προς επίδοση,
- β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,
- γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,
- δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και
- ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. Τέτοια υπογραφή δεν απαιτείται στην περίπτωση του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του παρόντος.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., 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 έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα 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...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/01.12.2014 εγκύκλιο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Α. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ

A170/26- 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. [...]

Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας. [...]

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με **Θυροκόλληση**.

6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδόουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρος 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.

7. Αν εκείνος στον οποίο πρόκειται να γίνει η επίδοση είναι, κατά το χρόνο της επίδοσης, άγνωστης διαμονής, τότε αυτή γίνεται, όταν δεν υπάρχει αντίκλητος, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας ή διαμονής του, ενώ, αν δεν υπάρχει γνωστή κατοικία ή διαμονή, στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της κοινότητας της έδρας της αρχής που εξέδωσε την πράξη.

Σημειώνεται ότι για να είναι νόμιμη η κοινοποίηση με τη διαδικασία της άγνωστης διαμονής, το όργανο που είναι αρμόδιο για τη διενέργεια της επίδοσης θα πρέπει να βεβαιώνει στην έκθεση επίδοσης (ή σε ιδιαίτερη βεβαίωση) ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (π.χ. έρευνα στα αρχεία της Υπηρεσίας, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο) για την ανεύρεση της κατοικίας ή προσωρινής διαμονής του προσώπου στο οποίο γίνεται η επίδοση και αυτή απέβη άκαρπη, διαφορετικά η επίδοση είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. [...]

13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/01.12.2014 εγκύκλιο με θέμα «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.)», πριν την τροποποίηση αυτής με την ΠΟΛ. 1029/23.01.2015 εγκύκλιο, οριζόταν,

μεταξύ άλλων, ότι:

«6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου 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. Σημειώνεται ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας (ΣτΕ 1279/2000)».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1029/23.01.2015 εγκύκλιο με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1249/2014 με θέμα: 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.)», ορίζεται ότι:

«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.1249/1.12.2014 τροποποιείται ως εξής:

«6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου 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 την παρ.1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης, ορίζεται ότι:

«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 η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εμπροθέσμως, ήτοι εντός 30 ημερών από την παραλαβή των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, καθώς κατά τους ισχυρισμούς της, ενημερώθηκε από την Εισαγγελία για την ύπαρξη των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, οπότε και κλήθηκε να παράσχει εξηγήσεις για το ερευνώμενο αδίκημα της φοροδιαφυγής, για το οποίο, κατά τους ισχυρισμούς της, έως σήμερα δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη και κατόπιν της ενημέρωσης αυτής, επικοινωνήσε με τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία είναι η εκδούσα αρχή,

αιτούμενη να λάβει γνώση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, τις οποίες τελικώς παρέλαβε στις **21.11.2023**.

Επειδή επιπρόσθετα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ενημερώθηκε ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν στις **22.12.2020**, **δεν κοινοποιήθηκαν αλλά θυροκολλήθηκαν στις 23.12.2020**, όπως αποδεικνύεται από το σχετικό αποδεικτικό επίδοσης, το οποίο, κατά τους ισχυρισμούς της, παρέλαβε ταυτόχρονα με τις καταλογιστικές πράξεις και το οποίο αναγράφει μεν ότι η **επίδοση έλαβε χώρα επί της οδού** στο **Αττικής** αλλά τούτο δεν προκύπτει πρωτογενώς ως καταγραφή γεγονότος εκ μέρους του οργάνου της επίδοσης αλλά αποτελεί αυτόματη αντιγραφή και επικόλληση της επωνυμίας της ελεγχόμενης και της διεύθυνσης της στο έγγραφο της επίδοσης.

Συνεπώς κατά την προσφεύγουσα, εξ' αυτού του λόγου, εύλογα θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το όργανο της επίδοσης **δεν μετέβη πράγματι στην περιοχή του**, **επί της οδού** που ήταν η **έδρα της ελεγχόμενης** αλλά **επί της οδού** στη, η οποία απέχει μόλις 3,9 χιλιόμετρα από την έδρα της επιχείρησης και η οποία περιοχή, επίσης, υπαγόταν στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οπότε και είναι πολύ πιθανό εκ παραδρομής να έλαβε χώρα εσφαλμένη επίδοση. Προς επίρρωση δε του ισχυρισμού αυτού η προσφεύγουσα, επικαλείται και το γεγονός ότι σε παλαιότερες κλήσεις της φορολογικής αρχής είχε ανταποκριθεί άμεσα δεδομένου ότι έλαβε γνώση της ανάγκης παροχής εγγράφων εξηγήσεων και πράγματι κατέθεσε σχετικό υπόμνημα θέλοντας να αμυνθεί αποτελεσματικά απέναντι σε οιοδήποτε καταλογισμό, όπως τούτο προκύπτει από την σελίδα 29 της έκθεσης ελέγχου.

Ακολούθως η προσφεύγουσα αναφέρει ότι, ως δραστηριοποιούμενη στον επιχειρηματικό και εμπορικό κλάδο, γνώριζε τις συνέπειες που θα επέφερε ένας καταλογισμός τέτοιου ύψους, οπότε δεν θα διακινδύνευε την οριστικοποίησή του, χωρίς να τον προσβάλλει διοικητικώς και δικαστικώς προσπαθώντας να δικαιωθεί. Άλλωστε, κατά την προσφεύγουσα, η εταιρεία κατ' εκείνο τον χρόνο ήταν ενεργή, οπότε αν είχε λάβει χώρα οιαδήποτε επίδοση-θυροκόλληση στην έδρα της επιχείρησης, θα της είχε καταστεί γνωστή.

Επιπρόσθετα, κατά την προσφεύγουσα, το παράτυπο της διενεργηθείσης επίδοσης αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι **δεν αναφέρεται στην έκθεση επίδοσης η ώρα κατά την οποία έλαβε χώρα** και ιδίως αν πραγματοποιήθηκε το χρονικό διάστημα μεταξύ 07.00-19.00, κατά το οποίο και μόνο είναι νόμιμη η επίδοση διοικητικών πράξεων. Η πλημμέλεια δε αυτή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, αφενός καθιστά αδύνατο τον έλεγχο της νομιμότητας της επίδοσης και αφετέρου, της στερεί τη δυνατότητα ανταπόδειξης και αιτιολόγησης της απουσίας οποιουδήποτε εκπροσώπου από την έδρα της εταιρείας, αν υποθεθεί ότι πράγματι έλαβε χώρα η επίδοση, όπως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή, μιας και δεν γνωρίζει σε ποιο διάστημα της ημέρας διενεργήθηκε.

Παράλληλα, κατά την προσφεύγουσα, αναφορικά με τη νομιμότητα της έκθεσης επίδοσης, τονίζει ότι **δεν γίνεται οιαδήποτε μνεία περί προσπάθειας ανεύρεσης των υπαλλήλων ή νομίμων εκπροσώπων της εταιρείας**, αντίθετα, καταγράφεται απλώς η ενέργεια της θυροκόλλησης. Όμως, με αυτόν τον τρόπο, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει αν έγινε οποιαδήποτε πραγματική προσπάθεια ανεύρεσης των φυσικών προσώπων που θα μπορούσαν να παραλάβουν τις καταλογιστικές πράξεις, η δε φορολογική αρχή θα έπρεπε να επισημάνει ότι κατέβαλε κάθε προσπάθεια ανεύρεσης των προσώπων προς τα οποία πρέπει να επιδώσει και τούτη κατέστη άκαρπη, οπότε και αναγκάστηκε να προβεί σε θυροκόλληση, άλλως η έκθεση επίδοσης πάσχει από απόλυτη ακυρότητα.

Επιπροσθέτως, κατά την προσφεύγουσα, η φορολογική αρχή προέβη στην θυροκόλληση των καταλογιστικών πράξεων, ήτοι στο έσχατο μέσο επίδοσης, χωρίς οιαδήποτε προσπάθεια προηγουμένως να επιδώσει μία συστημένη επιστολή ή έστω να διενεργήσει επίδοση στον Δήμαρχο της περιοχής. Αντιθέτως, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, η ενέργεια της φανερώνει τουλάχιστον αδιαφορία για την πραγματική ενημέρωση μας περί της ύπαρξης των καταλογιστικών πράξεων, πολλώ δε μάλλον που διέθετε επιλογές- οι οποίες θα εξασφάλιζαν την γνώση των επιδοτέων εγγράφων πριν προχωρήσει στην θυροκόλληση.

Ακολούθως, κατά την προσφεύγουσα, η διαδικασία της επίδοσης πάσχει και εκ του λόγου, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 56 του ως άνω Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), όπου ρητά ορίζεται σε ποιους γίνεται η επίδοση των εγγράφων, σε συνδυασμό και με τα άρθρα 55 και 56 για θυροκόλληση, του Κ.Δ.Δ. και σύμφωνα με την επικρατούσα δικαστηριακή νομολογία και τις σχετικές αποφάσεις του ΣτΕ (1201/75, 2745/7, 4343/87, 2975/88, 3469-70/88, 1737/89, 3685/89, 3068/90, 3880/95) καθώς και ειδικότερα με την αριθ. πρωτ./18-3-2003 εγκ. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, στην οποία ορίζονται οι νομικές λεπτομέρειες των ως άνω άρθρων 55 και 56 Κ.Δ.Δ. για νόμιμη θυροκόλληση, μεταξύ άλλων, επισημαίνεται ότι κατά τη διενέργεια της θυροκόλλησης θα πρέπει να υπογράφει και ένας μάρτυρας, ο οποίος δεν μπορεί να είναι υπάλληλος της φορολογικής αρχής. Εν τούτοις, παρά την υφιστάμενη νομοθεσία και δικαστηριακή νομολογία, η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε ως μάρτυρα της θυροκόλλησης υπάλληλο της ίδιας της ελεγκτικής αρχής, ήτοι της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, γεγονός που καθιστά μη νόμιμη την σχετική επίδοση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις [περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.] εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο η κοινοποίηση συντελείται εφόσον, επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο και η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο 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.

Επειδή σύμφωνα με το από 23/12/2020 αποδεικτικό επίδοσης της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας προκύπτει ότι, στις 23/12/2020 ημέρα Τετάρτη και ώρα 11:15, η αναφερόμενη υπάλληλος μετά την υπ' αριθμ./22.12.2020 έγγραφη εντολή του Προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, μετέβη προς επίδοση, στην προσφεύγουσα εταιρεία με έδρα την οδό ΤΚ ΑΤΤΙΚΗΣ, των εξής: (1) Της υπ' αριθμ./22.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του φορολογικού έτους 2014 με ποσό βεβαίωσης ύψους 81.806,94€ (2) Της υπ' αριθμ./22.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του φορολογικού έτους 2015 με ποσό βεβαίωσης ύψους 24.801,52€ και (3) Της από 22/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και επειδή δεν βρήκε τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας στην έδρα αυτής, θυροκόλλησε τα ανωτέρω παρουσία του μάρτυρα (Υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.) υπό στοιχεία,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα και κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, νόμιμα συντελέστηκε από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, η κοινοποίηση των σχετικών

εγγράφων, με θυροκόλληση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, καθώς σύμφωνα με το σχετικό αποδεικτό επίδοσης, προκύπτει,

- Ο τόπος [..... ΤΚ ΑΤΤΙΚΗΣ] ο οποίος αποτελεί και την δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας, της προσφεύγουσας εταιρείας η οποία δεν έχει διακόψει την δραστηριότητάς της,
- Ο χρόνος [23/12/2020 ημέρα Τετάρτη και ώρα 11:15] που διενεργήθηκε η πράξη,
- Το ονοματεπώνυμο [.....] και η ιδιότητα [.....] του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που παραστάθηκαν [..... - Ως μάρτυρας] κατά τη διενέργειά της ,
- Η σχετικής παραγγελία προς επίδοση [υπ' αριθμ. /22.12.2020 έγγραφη εντολή του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ν.Ιωνίας] των εγγράφων,
- Σαφής προσδιορισμός, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, των επιδοτέων εγγράφων [-υπ' αριθμ. /22.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 ποσό βεβαίωσης 81.806,94€, -υπ' αριθμ. /22.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 ποσό βεβαίωσης 24.801,52€ και την από 22/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.] που αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία,
- Τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση τους [λόγω μη ευρέσεως του προσώπου προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση των εγγράφων στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας].
- Η υπογραφή από το όργανο που διενέργησε την πράξη καθώς η υπογραφή και τα στοιχεία του μάρτυρα που παραστάθηκε κατά τη διενέργειά της.

Επειδή περαιτέρω κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, αφενός μεν, κατά το χρόνο της επίδοσης, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση των εγγράφων δεν ήταν άγνωστης διαμονής, ώστε το όργανο που είναι αρμόδιο για τη διενέργεια της επίδοσης, να βεβαιώσει στην σχετική έκθεση ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (π.χ. έρευνα στα αρχεία της Υπηρεσίας, πληροφορίες από το σύστημα TAXIS, έρευνα προς περιοίκους, το Αστυνομικό Τμήμα της περιοχής, τον τηλεφωνικό κατάλογο του Ο.Τ.Ε. και το διαδίκτυο) για την ανεύρεση της κατοικίας ή προσωρινής διαμονής του προσώπου στο οποίο γίνεται η επίδοση και αυτή απέβη άκαρπη, αφετέρου δε, 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.1249/1.12.2014 τροποποιήθηκε και διαγράφηκε κατά το μέρος εκείνο, όπου οριζόταν ότι, «*Σημειώνεται ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας (ΣτΕ 1279/2000)*».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα και κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, κατά τον μέρος που αφορούν την εμπρόθεσμη άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.**

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 23/12/2020 και η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 28/11/2023, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή τους, ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **28/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:** ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.