



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 20/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2350

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός ΚΑΙ, κατά της υπ' αριθμ./...../2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε & 54ΣΤ ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/11/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./...../2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54Ε & 54ΣΤ ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **80.721,98 ευρώ**. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την ως άνω φορολογική περίοδο:

α. Παραποίησε, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμ. μητρώου, τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 40 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανωτέρω παράλειψη επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΣΤ του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ιδίου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Δε διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 7 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 2 του ν.4174/2013. Η ανωτέρω παράλειψη επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 11/11/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου - επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2020 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου και με βάση τα ευρήματα των με αριθμ. πρωτ./2019 και/2021 εγγράφων Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, απομείωνε συστηματικά για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΑΦΔΣΣ κατά το φορολογικό έτος 2015.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής διενέργησαν φορολογικό έλεγχο ύστερα από την υπ' αριθμό ΑΒΜ/2019 παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα ενεργώντας προκαταρκτική εξέταση για την περίπτωση εγκλημάτων

φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, και απάτη με υπολογιστή κατά εξακολούθηση.

Ειδικότερα, στις 10/06/2018 συνεργείο ελέγχου της παραπάνω Υπηρεσίας διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε μία επιχείρηση εστίασης. Κατά τον έλεγχο αυτό λήφθηκαν ενδεικτικές αποδείξεις λιανικών πωλήσεων οι οποίες εκδόθηκαν από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Στην συνέχεια επιδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με την οποία ζητήθηκαν μεταξύ άλλων τα ηλεκτρονικά αρχεία (txt) όλων των εν χρήσει φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εντός υπηρεσίας των ηλεκτρονικών αρχείων a.txt των συγκεκριμένων αποδείξεων που προσκομίστηκαν και των ληφθέντων αποδείξεων την στιγμή του ελέγχου προέκυψαν διαφορές ως προς τα είδη των προϊόντων αλλά και τις αξίες αυτών. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η σήμανση των ΑΛΠ που ελέγχθησαν, παρότι πρόεκυψαν οι παραπάνω διαφορές, ήταν ακριβώς η ίδια στο παραστατικό του ελέγχου και στο ηλεκτρονικό αρχείο b.txt. Από το γεγονός αυτό δημιουργήθηκαν σαφείς ενδείξεις ότι υπήρξε παρέμβαση στα τηρούμενα ηλεκτρονικά αρχεία που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Με αφορμή τα παραπάνω, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στις 16/7/2018 στην εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης. Κατά την διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης σκληροί δίσκοι και Η/Υ, προκειμένου να ανευρεθεί ο τρόπος απομείωσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Εκτός των άλλων ενεργειών του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προμηθευτής των φορολογικών μηχανισμών της ανωτέρω επιχείρησης είναι η εταιρεία μηχανοργάνωσης «..... -», ΑΦΜ

Στη συνέχεια, στις 17/07/2018 με την υπ' αριθμ./...../2018 Εντολή Ελέγχου, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μετέβη στην ως άνω εταιρεία μηχανοργάνωσης και διενήργησε έλεγχο, από τον οποίο πρόεκυψαν στοιχεία τα οποία παρέπεμπαν ευθέως στα ευρήματα του αρχικού ελέγχου στην επιχείρηση εστίασης. Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης, κατασχέθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία, τα οποία αποθηκεύθηκαν σε ένα (1) αφαιρούμενο αποθηκευτικό μέσο (usb). Ανάμεσα σε αυτά υπήρχαν αρχεία τα οποία περιελάμβαναν οικονομικά δεδομένα πελατών της εταιρείας μηχανοργάνωσης καταχωρημένα σε φάκελο με την ένδειξη «Προσφορές». Από τον επιτόπιο έλεγχο των ανωτέρω αρχείων προέκυψαν περιπτώσεις πλήθους πελατών για τους οποίους γίνονταν υπολογισμοί με τις ενδείξεις BOS και ZCALC και επί της διαφοράς τους υπολογίζονταν ένα ποσοστό για το οποίο συχνά υπήρχαν σχόλια είσπραξης του (τμηματικές καταβολές) από την εταιρεία μηχανοργάνωσης Στο σύνολο των περιπτώσεων αυτών η ένδειξη ZCALC αφορούσε ένα νούμερο μικρότερο από αυτό του BOS και κάθε φορά οι ενδείξεις αυτές αναφέρονταν σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους. Η ένδειξη ZCALC εκτός της χρονικής περιόδου, σε αρκετές περιπτώσεις χαρακτηρίζονταν και από μια αύξουσα αρίθμηση που παρέπεμπε σε αρίθμηση Ζ. Η παραπάνω έρευνα οδήγησε στην υπόνοια ότι η ένδειξη BOS αφορά τις πραγματικές πωλήσεις και η ένδειξη ZCALC τις πωλήσεις κατά ένα ποσοστό μειωμένες. Σε σχετικό ερώτημα του συνεργείου ελέγχου για την έννοια των ενδείξεων BOS, ZCALC ο κ. - διαχειριστής της εταιρείας,

υπέγραψε την υπ' αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/2018 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι: «Ως διαχειριστής της σε προφορικό αίτημα του ελέγχου σχετικά με τις ενδείξεις BOS, ZCALC που βρέθηκαν στα αρχεία του σταθμού εργασίας μου της επιχείρησής μου, διευκρινίζω ότι τα αριθμητικά δεδομένα πίσω από την ένδειξη BOS αφορούν συνολικές πωλήσεις και πίσω από ZCALC αφορούν εκδοθείσες αποδείξεις για το σύνολο των επιχειρήσεων. Τα παραπάνω αρχεία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. Έκθεση Κατάσχεσης. Η λήψη τους έγινε με ηλεκτρονικό τρόπο». Στη συνέχεια, σε προφορικό ερώτημα του ελέγχου προς τον Κ. με ποιό τρόπο οι αποδείξεις μπορούν να τροποποιηθούν ως προς το είδος και την αξία τους, απάντησε ότι θα μπορούσε να συμβεί αυτό με χειροκίνητο τρόπο και παρουσίασε τη διαδικασία μείωσης και αποθήκευσης της μειωμένης απόδειξης. Κατόπιν στις 31/07/2018 ακολούθησε νέος έλεγχος στην, με τη συνδρομή Αστυνομού της Διεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Ελληνικής Αστυνομίας, με τον οποίο κατασχέθηκαν, με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης, σκληροί δίσκοι και φυσικά αντίγραφα σκληρών δίσκων.

Από την περαιτέρω έρευνα εντός Υπηρεσίας των κατασχεμένων αρχείων της εταιρείας μηχανογράφησης «.....», σε συνδυασμό με τα δεδομένα από το υποσύστημα Elenxis και Taxis, ταυτοποιήθηκαν τα στοιχεία για πλήθος επιχειρήσεων. Μεταξύ των ανωτέρω αρχείων εντοπίστηκε αρχείο που έφερε τον τίτλο «.....», το οποίο κατόπιν έρευνας του τίτλου "....." διαπιστώθηκε ότι αφορούσε την προσφεύγουσα. Με αφορμή τα ανωτέρω στοιχεία, στις 01/07/2020 συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ διενήργησε επιτόπιο έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας και έλαβε με ασφαλή τρόπο φυσικό αντίγραφο από τον σκληρό δίσκο του Η/Υ της επιχείρησης, μάρκας LENOVO και κωδικό, το οποίο έλαβε αλφαριθμητική ταυτότητα και αποθηκεύτηκε σε εξωτερικό σκληρό δίσκο μάρκας Maxtor με S/N Το ανωτέρω αρχείο κατασχέθηκε με την υπ' αριθμ./2020 έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον με την υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση ζητήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση να προσκομίσει: α) τα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της επιχείρησης φορολογικού έτους 2015, β) τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (Z-out) του ιδίου έτους και γ) τα ηλεκτρονικά αρχεία (t.x.t), που είχαν παραχθεί από τον ΦΗΜ με αριθμ. μητρώου τη χρονική περίοδο από 01/01/2015 έως και 31/12/2015.

Σε απάντηση, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στις 24/09/2020 τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, καθώς και οι συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (Z-out), τα οποία και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./2020 έκθεση κατάσχεσης. Δεν προσκομίστηκαν όμως τα ηλεκτρονικά αρχεία (t.x.t), που είχαν παραχθεί από τον ΦΗΜ με αριθμ. μητρώου τη χρονική περίοδο από 01/01/2015 έως και 31/12/2015. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 δεύτερη πρόσκληση προκειμένου να ανευρεθούν να προσκομιστούν στον έλεγχο. Ακολούθως η προσφεύγουσα στις 20/10/2020, η προσφεύγουσα απέστειλε email, στο οποίο ανέφερε ότι λόγω εργασιών της ΔΕΔΔΗΕ το φθινόπωρο του έτους 2018 προκλήθηκαν αυξομειώσεις τάσεων του ρεύματος, με αποτέλεσμα να δημιουργηθούν σοβαρά προβλήματα στο λογισμικό πολλών επιχειρήσεων της περιοχής.

Ο αρμόδιος υπάλληλος της εταιρείας στην οποία απευθύνθηκαν, αφού κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια, προκειμένου να αποκατασταθεί η προκληθείσα στον δίσκο βλάβη, την ενημέρωσε ότι οι δίσκοι είχαν «καεί» και καταστραφεί ολοσχερώς.

Στις 13/2/2019 με τα υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2019 ΕΜΠ και ΥΕΔΔΕ ΑΠ ΕΞ 2019 ΕΜΠ έγγραφα, τα κατασχεμένα των υπ' αριθμ./2018,/2018 και/2018 Εκθέσεων Κατάσχεσης, εστάλησαν στην ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑ - Δ/ΝΣΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ - ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΠΕΙΣΤΗΡΙΩΝ & ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ του λοιπού ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ. Με τα ανωτέρω έγγραφα ζητήθηκε η εξαγωγή των αρχείων του αποθηκευτικού μέσου u.s.b. που κατασχέθηκε από την με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης και η ανάγνωση όλων των ηλεκτρονικών αρχείων των κατασχεθέντων της υπ' αριθμ./2018 έκθεσης κατάσχεσης από την ίδια εταιρεία. Στις 23/4/2019 η ΕΛ.ΑΣ/ΔΕΕ απάντησε με το υπ' αριθμ. πρωτ./α' έγγραφο Εργαστηριακής Πραγματογνωμοσύνης και εξήγαγε τα αρχεία της υπ' αριθμ./2018 Έκθεσης Κατάσχεσης, ανάμεσα τους και το αρχείο excel με την ονομασία «.....» που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη σε έλεγχο του βαθμού αξιοπιστίας των αριθμητικών δεδομένων που αναφέρονται ως άνω στο κατασχεμένο αρχείο. Από τον έλεγχο και την επεξεργασία του προέκυψαν τα εξής:

- Στο κελί με τίτλο **ZCALC** αντιστοιχούν τα φορολογητέα έσοδα που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης και η ορθότητα του ισχυρισμού αυτού διαπιστώθηκε από τον συγκριτικό φορολογικό έλεγχο των ποσών των κελιών ZCALC με τα βιβλία. Στη γραμμή ZCALC αναφέρονται τα αριθμητικά δεδομένα των καθαρών απομειωμένων εσόδων.

Οι ημερομηνίες που αναφέρονται στο ηλεκτρονικό αρχείο δε συμπίπτουν με τις γνωστές φορολογικές περιόδους των δηλώσεων Φ.Π.Α ή φόρου εισοδήματος. Από τον έλεγχο των βιβλίων των αντίστοιχων ημερομηνιών διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα έσοδα συμφωνούν με τα αναφερόμενα του κελιού ZCALC, άρα αφορούν τα ιστορικά καταχωρηθέντα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Δηλαδή τα αριθμητικά δεδομένα του κελιού αυτού δεν είναι τυχαία, αλλά αποτελούν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από την επιχείρηση της προσφεύγουσας.

- Στη στήλη με τίτλο **BOS** αντιστοιχούν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, διότι στο BACK OFFICE SYSTEM αποθηκεύονται τα δεδομένα των πωλήσεων από τα προγράμματα παραγγελιοληψίας. Τα ανωτέρω προκύπτουν και από την Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης της ΔΕΕ, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «η εφαρμογή BOS, χρησιμοποιείται από διαπιστευμένους χρήστες για διαχειριστικές ενέργειες (πχ επιχειρηματίες) όπως διαχείριση παραγγελιών, πωλήσεων, στατιστικών στοιχείων, έλεγχο εσόδων εξόδων, καρτέλες πελατών κ.α.». Στη γραμμή BOS του κατασχεμένου αρχείου που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση αναφέρονται τα αριθμητικά δεδομένα τα οποία αφορούν τα ποσά των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών που τελικά απομειώθηκαν μέσω μηχανογραφικής επεξεργασίας.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αριθμητικά δεδομένα της γραμμής ΒΟΣ, ως τα πραγματικά καθαρά επιτευχθέντα αποτελέσματα που τελικά απομειώθηκαν μέσω μηχανογραφικής επεξεργασίας και υπολόγισε τη φορολογητέα αποκρυσβαίσιμη ύλη, με τον τρόπο που αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 21-22 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την ένδικη πράξη φορολογικού έτους 2015 υπέπεσε σε παραγραφή στις 31/12/2021, η οποία δε διεκόπη με την e-κοινοποίηση αυτής, καθώς ουδέποτε μέχρι τότε έλαβε πλήρη και αληθή γνώση της προσβαλλόμενης δια του σχετικού τρόπου κοινοποίησης.
- Η επιβολή του ένδικου προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 αντίκειται σε κάθε περίπτωση στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και στην αρχή της απαγορευμένης αναδρομικής εφαρμογής φορολογικού νόμου, ιδίως δια του οποίου εισάγεται χρηματική κύρωση, η οποία έχει το χαρακτήρα ποινής.
- Ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος της παραβάσεις.
- Το επιβαλλόμενο πρόστιμο είναι μη νόμιμο ως αντικείμενο στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν.4174/2013:

«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 στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

.....

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

α) 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,

.....

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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/2014 με θέμα “Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης”:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του ν.4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του ν.4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του ν.δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α' 90).

Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του ν.4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση - e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά

την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο «Λογαριασμό» TAXISnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα TAXISnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο «Λογαριασμό» TAXISnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.»

.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έλαβε τυχαία γνώση της προσβαλλόμενης πράξης στις 21/01/2022, καθώς η Δ.Ο.Υ. Χολαργού δεν έκανε νομότυπη και προσήκουσα κοινοποίηση εντός του οικείου χρόνου παραγραφής, αλλά επέλεξε έναν παντελώς επισφαλή, αυθαίρετο και αντισυνταγματικό τρόπο δήθεν κοινοποίησης,

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού κοινοποίησε νομίμως, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1125/2014, στην προσφεύγουσα εταιρεία την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρησή της, με ημερομηνία ανάρτησης 09/12/2021 (ώρα 13:32:48), και αριθμό καταχώρισης, ενώ ακολούθως (ώρα 13:45:42) απεστάλη και ηλεκτρονικό μήνυμα στη δηλωθείσα από αυτήν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της. Συνεπώς η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι στις 19/12/2021. Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας ότι με έκπληξη και απορία εντόπισε την ύπαρξη της προσβαλλόμενης πράξης στην προσωπική της πληροφόρηση στο taxisnet αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι γνώριζε τη διενέργεια του ελέγχου, ενώ της είχε κοινοποιηθεί και ο αριθμ./2021 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 18/02/2022, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία
«.....», ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.