



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/04/2022

Αριθμός απόφασης: 649

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου με την επωνυμία **«ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**» με ΑΦΜ:....., που εδρεύει στο –, επί της οδού και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά : α) των με αριθμό, και/08-11-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμων, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, β) των με αριθμό, και/08-11-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού Φ.Π.Α./φορολογικών περιόδων 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα και γ) της με αριθμό/08-11-

2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ...../08-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία «**ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**» με **ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 58.911,74 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 29.455,87 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 88,367,61 €.

Με την με αρ./08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 67.867.94 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 33.933.97 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 101.801,91 €.

Με την με αρ./08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 49.026.81 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 24.513.41 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 73.540.22 €.

Με την με αρ...../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 46.996,76 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 23.498,42 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 70.495,18 €.

Με την με αρ...../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 53.306,26 €,

πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 26.653,16 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 79.959,42 €.

Με την με αρ./**08-11-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 22.278,90 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 11.139,47 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 33.418,37 €.

Με την με αρ./**08-11-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ύψους 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στην με αριθμό πρωτοκόλλου/15-06-2021 πρόσκληση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για παροχή μέρους των βιβλίων και στοιχείων / συναφών εγγράφων / αντιγράφων ηλεκτρονικών αρχείων/ πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών των φορολογικών ετών 2015, 2016 & 2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Ε.Λ.Π.), εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις των ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.), 4174/2013(Κ.Φ.Δ), 4172/2013(Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) και 2859/2000(Κώδικας Προστιθέμενης Αξίας), δυνάμει της με αρ./01-06-2021 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις των ως άνω φορολογιών, πρόκειται για νομική οντότητα η οποία λειτουργεί με τη μορφή συνεταιριστικής επιχείρησης και με έδρα στο χωρίο επί της οδού και υποκατάστημα στην οδό Σκοπός της ως άνω νομικής οντότητας είναι η διοργάνωση μουσικών εκδηλώσεων σε διάφορες περιοχές της Ελλάδας με αναγνωρίσιμους ή μη καλλιτέχνες, προσφέροντας υπηρεσίες θεάματος, όπως οργάνωση εκδηλώσεων σε χώρους τρίτων, συνεδρίων, εκμετάλλευση αιθουσών κλπ., για την παρακολούθηση δε, των εργασιών της τηρούσε βιβλία διπλογραφικά για τα κρινόμενα έτη 2015 & 2016 και απλογραφικά για το έτος 2017. Για την διενέργεια του ως άνω ελέγχου, έγινε επιτόπια μετάβαση στην έδρα της επιχείρησης, επί της οδού, η οποία βρέθηκε κλειστή. Στη συνέχεια και προκειμένου να ενημερωθεί ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης οντότητας για τη διενέργεια του ελέγχου, στάλθηκε αντίγραφο της εντολής ελέγχου και σχετική γνωστοποίηση με αρ. πρωτ./15-6-21 και με συστημένη επιστολή στη φερόμενη κατοικία του, επί της οδού, τα οποία όμως έγγραφα επιστράφηκαν με την ένδειξη ως «ΑΓΝΩΣΤΟΣ». Κατόπιν η αρμόδια υπάλληλος, μετέβη στο υποκατάστημα επί της οδού, όπου επίσης δεν κατέστη εφικτό να εντοπιστεί ο νόμιμος εκπρόσωπος. Για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και εφόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα προσωρινά αποτελέσματα, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις προηγούμενων

προληπτικών ελέγχων των Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, Δράμας και Ε΄ Δ.Ο.Υ., τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς και τις καταστάσεις ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών) που υποβλήθηκαν για τα έτη αυτά, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, τόσο τις αγορές εμπορευμάτων, όσο και τις δαπάνες των ως άνω φορολογικών ετών, με την αιτιολογία ότι η μη ανταπόκριση σε έγγραφο αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, όχι μόνο δυσχεραίνει τον έλεγχο, αλλά καθιστά αδύνατη την όποια επαλήθευση επί των συναλλαγών. Κατά τον ίδιο τρόπο, στην πλευρά του ΦΠΑ, δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές και επακόλουθα δεν αναγνώρισε για συμψηφισμό, από το φόρο εκροών, το φόρο εισροών. Κατόπιν, των ανωτέρω, ο έλεγχος, προσδιόρισε ανά φορολογικό έτος, τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά αποτελέσματα και τις φορολογητέες εκροές, ως κάτωθι :

Φορολογικό έτος 2015

Ακαθάριστα έσοδα		Καθαρά κέρδη/ζημίες		Φορολογητέες εκροές		Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου εκροών	
δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου
194.279,46	216.076,33	-121.081,14	203.143,94	160.371,17	216.076,33	-5.656,04	46.996,75

Φορολογικό έτος 2016

Ακαθάριστα έσοδα		Καθαρά κέρδη/ζημίες		Φορολογητέες εκροές		Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου εκροών	
δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου
234.027,39	234.027,39	-256.088,64	234.027,39	182.176,62	234.027,39	-	53.306,26

Φορολογικό έτος 2017

Ακαθάριστα έσοδα		Καθαρά κέρδη/ζημίες		Φορολογητέες εκροές		Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου εκροών	
δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου	δήλωσης	ελέγχου
169.057,97	169.057,97	-273.674,81	169.057,97	165.810,66	169.057,97	-	22.278,90

Παράλληλα επιβλήθηκε και το πρόστιμο της παρ. 1 περίπτωση δ΄ του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθ. πρωτ./15-6-2021 έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων των ετών 2015, 2016 & 2017.

Για τα ως άνω προσωρινά αποτελέσματα, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό καταχώρησης/11-8-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένες τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, τα οποία απέστειλε στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης οντότητας και δη στην οικία του, επί της οδού , μέσω ΕΛΤΑ με αρ συστημένου RE.....GR προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του, εντός είκοσι

(20) ημερών από την επίδοση. Τα ως άνω έγγραφα επιστράφηκαν στη Δ.Ο.Υ., με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΑ». Στη συνέχεια ακολούθησε η έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, οι οποίες επιδόθηκαν, στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, στις 8/11/2021, στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/08-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Ανυπαρξία επιδόσεως κλήσης για έλεγχο – Ανυπόστατο έλεγχο – Ανυπαρξία επιδόσεως προσωρινών διορθωτικών πράξεων φόρου.
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Παραβίαση συνταγματικού δικαιώματος ακρόασης.
3. Εσφαλμένη προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό φόρου.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013-ΦΕΚ Α 170/26-7-2013), στο **άρθρο 23**, ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 14** (Πληροφορίες από τον φορολογούμενο) του ν. 4174/2013, προβλέπεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του

σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι :«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

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 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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των

απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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 εμπειριστατωμένα 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. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 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

προβάλλει 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, η τήρηση της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιτάσσεται ρητώς από την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ΚΔΔ/σίας. Συνεπώς, η παράλειψη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης, εφόσον αυτή απαιτείται πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής φόρου, δεν καλύπτεται με την άσκηση της προβλεπόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 2348/2015, 3516/2014, 2180/2013) και στην περίπτωση αυτή, η πράξη πρέπει να ακυρωθεί και να αναπεμφθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται, μεταξύ άλλων, ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης η αποστολή συστημένης επιστολής στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, θεωρείται δε κατά τις ίδιες διατάξεις ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί η πράξη αυτή μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, επικαλείται ότι η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, δεν αναζήτησε, όπως αποδείχθηκε εκ του αποτελέσματος, τον Πρόεδρο της επιχείρησης προκειμένου αυτός να θέσει ενώπιον της τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Τουναντίον, αρκέστηκε σε μία τυπική αναζήτηση του Προέδρου. Και τούτο παρά το γεγονός ότι τον Ιούλιο του 2021, η ίδια η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικοινωνήσε με τον Πρόεδρο της επιχείρησης και ανταλλάχθηκε ηλεκτρονική αλληλογραφία για άλλη υπόθεση και συγκεκριμένα αναφορικά με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4^{ου} τριμήνου 2019, εντούτοις, στην προκειμένη περίπτωση ουδέποτε έλαβε κλήση για προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων και ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ο οποίος αν είχε τηρηθεί, θα είχε η φορολογική διοίκηση στη διάθεσή της όλα τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία και δε θα προέβαινε σε απόρριψη όλων των αγορών και δαπανών και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Σε κάθε περίπτωση η φορολογική διοίκηση δεν εξέδωσε προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου, όπως όφειλε, ούτε της έδωσε τη δυνατότητα να προβεί σε κατάθεση τυχόν τροποποιητικών δηλώσεων πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι τόσο η με αριθ. πρωτ./15-06-2021 γνωστοποίηση παροχής στοιχείων και

ενημέρωση της δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα ελεγχόμενα έτη 2015-2017, όσο και η με αριθ. πρωτ./12-8-2021 κοινοποίηση του με αριθ. πρωτ./11-8-2021 σημειώματος διαπιστώσεων και των συνημμένων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, έγινε με συστημένη επιστολή στην διεύθυνση του Προέδρου της Κοινωνικής Συνεταιριστικής επιχείρηση....., στη διεύθυνση Τ.Κ.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του ν . 4174/2013, σε περίπτωση πράξης που αφορά νομικό πρόσωπο, εφόσον η επίδοση αυτής διενεργηθεί με συστημένη επιστολή, γίνεται σε εκπρόσωπο του στην διεύθυνση της έδρας του νομικού προσώπου. Συνεπώς η ανωτέρω περιγραφόμενη διαδικασία που ακολουθήθηκε εν προκειμένω από τη φορολογική διοίκηση, με αποστολή του με αριθ./11-8-2021 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με τους συνημμένους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με συστημένη επιστολή μέσω των ΕΛ.ΤΑ στη διεύθυνση της κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας και όχι στη διεύθυνση της έδρας του νομικού προσώπου, είναι μη νόμιμη, καθώς δε προβλέπεται από το άρθρο 5 του ν. 4174/2013. Για το λόγο αυτό, δεν είναι έγκυρη η κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων.

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, σε συνδυασμό με τις αρχές της χρηστής διοίκησης, οι οποίες διέπουν τις σχέσεις φορολογουμένων και φορολογικής αρχής, και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι, δεν προκύπτει ότι έχει ακολουθηθεί άλλος προβλεπόμενος στο άρθρο 5 του ΚΦΔ τρόπος κοινοποίησης στην προσφεύγουσα επιχείρηση, του με αριθ. πρωτ./11-8-2021 σημειώματος διαπιστώσεων και των συνημμένων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, ήτοι, με ηλεκτρονική κοινοποίηση, συστημένη επιστολή στην διεύθυνση της έδρας του νομικού προσώπου, τηλεφωνική επικοινωνία με τον εκπρόσωπό της, κλπ, στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεση της φορολογικής αρχής από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια ανεύρεσης του προσώπου στο οποίο απευθύνεται το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου, εμπεριέχει αφενός, στοιχείο κλήσεως του φορολογούμενου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, και αφετέρου 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.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί και οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν ως τυπικά πλημμελείς.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι σε περίπτωση πράξης που αφορά νομικό πρόσωπο, εφόσον η επίδοση αυτής διενεργηθεί με συστημένη επιστολή, γίνεται σε εκπρόσωπο του στη διεύθυνση της έδρας του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013. Συνεπώς, η κοινοποίηση του με αριθ. πρωτ./15-06-2021 έγγραφου αιτήματος για παροχή στοιχείων, στη διεύθυνση της κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας και όχι στη διεύθυνση της έδρας αυτής, είναι μη νόμιμη, καθώς δε προβλέπεται από το άρθρο 5 του ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου δε στοιχειοθετείται η παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, περί μη ανταπόκρισής του σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «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. [...]

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη αποδοχή της από **08-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του νομικού προσώπου με την επωνυμία «**ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**» με **ΑΦΜ:.....** και συγκεκριμένα : α) την ακύρωση των υπ' αριθμ....., ... και .../08-11-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα και των υπ' αριθμ....., ... και .../08-11-2021

οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξεων επιβολής προστίμων, φορολογικών περιόδων 01/01/2015-31/12/2015, 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017, αντίστοιχα, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, λόγω μη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, όπως επιτάσσεται ρητώς από την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ΚΔΔ/σίας και β) την ακύρωση της υπ'αρ. 929/08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		500,00€	0,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.