



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2296

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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

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

4. Την από 20.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, με έδρα στο Αττικής, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ./27.6.2023 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 09.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/σης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής.

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

* * * * *

Επί της από 20.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθμ. /27.6.2023 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) ύψους 30.000,00 € λόγω μη ανταπόκρισής της στην υπ' αριθμ. /18.10.2022 πρόσκληση-αίτημα του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/σης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής να θέσει στη διάθεση του ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας τα τηρούμενα κατά το φορολογικό έτος 2021 λογιστικά βιβλία, τα εκδοθέντα/ληφθέντα κατά το έτος αυτό φορολογικά στοιχεία και τα παραστατικά αγорών-δαπανών-εσόδων με τον τρόπο εξόφλησής τους, όπου απαιτείται, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της εν λόγω πρόσκλησης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως εσφαλμένη αιτιολογία. Από το κείμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης δεν προκύπτει σε ποιες διατάξεις ερείδεται το υπό κρίση πρόστιμο, παρά μόνον γίνεται αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ, που προβλέπουν πρόστιμο 250,00 €.
- 2) Λόγω της φύσης των εργασιών της (.....), που απαιτεί την αυτοπρόσωπη παρουσία των μελών της στο χώρο των λειτουργούντων επί 24ωρου πρατηρίων, και οι τρεις (3) εταίροι της διαμένουν μόνιμα πλησίον των πρατηρίων (που βρίσκονται στο και στον) και συγκεκριμένα οι δύο πρώτοι στην Θεσσαλονίκης και η τρίτη στο Θεσσαλονίκης (προσκομίζει συναφώς λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος και τέσσερα μισθωτήρια κατοικιών των δύο (2) εκ των τριών (3) εταίρων), δηλαδή 500 χλμ. μακριά από την έδρα της εταιρείας, και επίσης το σύνολο του προσωπικού της απασχολείται στα ως άνω πρατήρια και διαμένει στις γύρω περιοχές της και (προσκομίζει συναφώς πίνακα προσωπικού της των ετών 2019, 2020, 2021 και 2022), ενώ κανένας υπάλληλός της δεν απασχολείται στην έδρα της, επομένως, όταν ο υπό κρίση έλεγχος μετέβη στις 05.10.2022 και στις 18.10.2022 στην έδρα της (οδός αριθμός

....., Αττικής), που είναι ένα διαμέρισμα πολυκατοικίας, ευλόγως δε βρήκαν κάποιον, αφού ο διαχειριστής της λίγες φορές το χρόνο μεταβαίνει στην έδρα, για να παραλάβει την αλληλογραφία και να επισκεφτεί την υπέργηρη μητέρα του που διαμένει στην ίδια πολυκατοικία.

- 3) Εν έτει 2022 φρονούσε καλόπιστα ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να επικοινωνήσει μαζί της είτε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου είτε μέσω τηλεφώνου είτε του λογιστή της και δε θεωρούσε απαραίτητη την απασχόληση ατόμου στην έδρα της, που στην ουσία δε θα είχε αντικείμενο εργασίας, ή τη μεταφορά της έδρας. Ως εκ τούτου, ουδεμία πρόθεση μη συνεργασίας με τις Φορολογικές Αρχές είχε ούτε αποσκοπούσε να αποκρύψει κάτι, αφού όλες της οι συναλλαγές είναι διαφανείς, δηλώνει δε ότι είναι στη διάθεση των Αρχών για κάθε έλεγχο. Η Φορολογική Αρχή, στα πλαίσια της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, όφειλε να εξαντλήσει όλες τις υπόλοιπες διόδους επικοινωνίας μαζί της, στην περίπτωση δε αυτή θα είχε ανταποκριθεί άμεσα.
- 4) Το ως άνω επιβληθέν πρόστιμο είναι όλως δυσανάλογο με τη φορολογική της εικόνα και την υποτιθέμενη παράβαση. Σε κάθε περίπτωση δεν αιτιολογείται ειδικώς η επιβολή του.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από το κείμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης δεν προκύπτει σε ποιες διατάξεις ερείδεται το υπό κρίση πρόστιμο, παρά μόνον γίνεται αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ, που προβλέπουν πρόστιμο 250,00 €, ως εκ τούτου η πράξη αυτή είναι αναιτιολόγητη, άλλως έχει εσφαλμένη αιτιολογία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τις ενδείξεις της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης α) «ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Άρθρου 54Ε Ν. 4987/2022», β) «Φορολογικό έτος 2021» και γ) «Επιβάλλουμε σε βάρος της επιχείρησης [...] συνολικό πρόστιμο ίσο με τριάντα χιλιάδες (30.000,00) €» **σε συνδυασμό με** όσα αναφέρονται στην από 09.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που αποτελεί την αιτιολογία της πράξης αυτής, προκύπτουν με σαφήνεια και βεβαιότητα οι διατάξεις, από τις οποίες προβλέπεται, και στις οποίες συνεπώς ερείδεται, το επιβληθέν με αυτή υπό κρίση πρόστιμο, με αποτέλεσμα να μη δημιουργείται στην πραγματικότητα καμία σύγχυση συναφώς, είναι δε προφανές ότι η αναφορά της πράξης «Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. δ' και § 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ.» παρεισέφρησε εκ παραδρομής στο κείμενό της από τις προγενέστερες αυτής υπ' αριθμ./27.6.2023 και/27.6.2023 πράξεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής που εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου για τα έτη 2016-2017 και 2018-2019 αντίστοιχα και αφορούσαν αμφότερες σε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 250,00 €. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής (18.10.2022): «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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο **από τα γραφεία της** [...]. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια **πλήρους επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. **Κάθε άλλος επιτόπιος** φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 στ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «α) Κάθε

[...] νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται [...] η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η **έδρα**, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. [...]. β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 παρ. 3 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται και χωρίς την υποβολή δήλωσης εγγραφής να αποδίδει Α.Φ.Μ. σε φορολογούμενο ή σε πρόσωπο που δεν τυγχάνει φορολογούμενος, εφόσον έχει στη διάθεσή της, [...] σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, την επωνυμία και την έδρα: α) προκειμένου να βεβαιώσει ή και να εισπράξει απαιτήσεις κατά αυτού, β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/σης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (18.10.2022): «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά **φυσικό** πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 3. Εάν η πράξη αφορά **νομικό πρόσωπο** ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/σης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (11.11.2022): «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά **φυσικό** πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά **νομικό πρόσωπο** ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στο

λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου 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 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 δευτέρου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. 4. [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι λόγω της φύσης των εργασιών της (.....), που απαιτεί την αυτοπρόσωπη παρουσία των μελών της στο χώρο των λειτουργούντων επί 24ωρου πρατηρίων, και οι τρεις (3) εταίροι της διαμένουν μόνιμα πλησίον των πρατηρίων (που βρίσκονται στο και στον) και συγκεκριμένα οι δύο πρώτοι στην Θεσσαλονίκης και η τρίτη στο Θεσσαλονίκης (προσκομίζει συναφώς λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος και τέσσερα μισθωτήρια κατοικιών των δύο (2) εκ των τριών (3) εταίρων), δηλαδή 500 χλμ. μακριά από την έδρα της εταιρείας, και επίσης το σύνολο του προσωπικού της απασχολείται στα ως άνω πρατήρια και διαμένει στις γύρω περιοχές της (προσκομίζει συναφώς πίνακα προσωπικού της των ετών 2019, 2020, 2021 και 2022), ενώ κανένας υπάλληλός της δεν απασχολείται στην έδρα της, επομένως, όταν ο υπό κρίση έλεγχος μετέβη στις 05.10.2022 και στις 18.10.2022 στην έδρα της (οδός αριθμός, Αττικής), που είναι ένα διαμέρισμα πολυκατοικίας, ευλόγως δε βρήκαν κάποιον, αφού ο διαχειριστής της λίγες φορές το χρόνο μεταβαίνει στην έδρα, για να παραλάβει την αλληλογραφία και να επισκεφτεί την υπέργηρη μητέρα του που διαμένει στην ίδια πολυκατοικία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις αφενός των άρθρων 10 παρ. 1 στ. α' και 11 παρ. 3 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) και αφετέρου του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής (18.10.2022)), του άρθρου 5 παρ. 3 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. /18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/σης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (18.10.2022)) και του άρθρου 5 παρ. 3 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του ως άνω υπ' αριθμ. /11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (11.11.2022)), συνδυαστικά ερμηνευόμενων, σκοπός της θέσπισης από το νομοθέτη της υποχρέωσης των νομικών προσώπων να δηλώνουν στη Φορολογική Διοίκηση τη

διεύθυνση της έδρας τους είναι (i) η διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας επιτόπιου ελέγχου τους, κατά την κρίση των αρμοδίων οργάνων των ελεγκτικών υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, και (ii) η διασφάλιση της δυνατότητας κοινοποίησης στα πρόσωπα αυτά πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης, που αποτελεί (η κοινοποίηση) την προϋπόθεση για την επέλευση των συνεπειών που συναρτώνται με τις πράξεις αυτές / τα έγγραφα αυτά. Υπό αυτό το πρίσμα, τα νομικά πρόσωπα είναι ελεύθερα να καθορίζουν, με τη σχετική δήλωσή τους προς τη Φορολογική Διοίκηση, κατά το δοκούν τη διεύθυνση της έδρας τους, εν γνώσει τους πάντως των συνεπειών που συναρτώνται με τη δήλωσή τους αυτή και, κυρίως, φέροντας το βάρος της απουσίας των ορισθέντων, έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, εκπροσώπων της από τη διεύθυνση αυτή. Επομένως, οι ως άνω περιγραφείσες, στο δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ιδιαίτερες συνθήκες που, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, συντρέχουν στην περίπτωση της δεν αφορούν τη Φορολογική Διοίκηση, αλλά ανήκουν στη σφαίρα επιρροής και αποκλειστικής ευθύνης της προσφεύγουσας και συνεπώς δεν επιδρούν κατά κανένα τρόπο στο κύρος της κοινοποίησης της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής δια θυροκόλλησης στη δηλωθείσα από αυτήν προς τη Φορολογική Διοίκηση έδρα της. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά τις ημερομηνίες κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του ως άνω υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (18.10.2022 και 11.11.2022 αντίστοιχα): «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή [...] στους εκπροσώπους [...] ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά τις ημερομηνίες κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του ως άνω υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (18.10.2022 και 11.11.2022 αντίστοιχα): «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους, και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους. 2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών [...]. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. 3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 52 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά τις ημερομηνίες κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω

υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του ως άνω υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (18.10.2022 και 11.11.2022 αντίστοιχα): «Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά τις ημερομηνίες κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του ως άνω υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (18.10.2022 και 11.11.2022 αντίστοιχα): «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 εργασίας τους [...] ή β) [...]. 2. 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 [...], όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο, προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά τις ημερομηνίες κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του ως άνω υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (18.10.2022 και 11.11.2022 αντίστοιχα): «Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους **αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του**, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη

μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 09.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 3 αυτής): «...Παρ' ότι πέρασε το χρονικό διάστημα των (5) ημερών που όριζε η προαναφερόμενη πρόσκληση, αλλά και εύλογο διάστημα πέραν αυτού, η ελεγχόμενη ετερόρρυθμη εταιρεία **δεν προσκόμισε** στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) [...]. Συνεπεία του ανωτέρω, εκδόθηκαν α) το υπ' αριθ./11-11-2022 (Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου) – Κλήση προς Ακρόαση [δυνάμει του οποίου κλήθηκε η ελεγχόμενη όπως, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του, υποβάλει εγγράφως στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονται στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), προσκομίζοντας και **οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο** [...]] και β) ο υπ' αριθ./11-11-2022 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου [...]. Αν και παρήλθε χρονικό διάστημα περισσότερο των είκοσι (20) ημερών, η ελεγχόμενη οντότητα **δεν ανταποκρίθηκε** στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. – κλήση προς ακρόαση, προκειμένου να υποβάλει στην Υπηρεσία μας τις απόψεις της για τη διαπιστωθείσα παράβαση. [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν έτει 2022 φρονούσε καλόπιστα ότι η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να επικοινωνήσει μαζί της είτε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου είτε μέσω τηλεφώνου είτε του λογιστή της και δε θεωρούσε απαραίτητη την απασχόληση ατόμου στην έδρα της, που στην ουσία δε θα είχε αντικείμενο εργασίας, ή τη μεταφορά της έδρας, ως εκ τούτου ουδεμία πρόθεση μη συνεργασίας με τις Φορολογικές Αρχές είχε ούτε αποσκοπούσε να αποκρύψει κάτι, αφού όλες της οι συναλλαγές είναι διαφανείς, δηλώνει δε ότι είναι στη διάθεση των Αρχών για κάθε έλεγχο, η δε Φορολογική Αρχή όφειλε, στα πλαίσια της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, να εξαντλήσει όλες τις υπόλοιπες διόδους επικοινωνίας μαζί της, στην περίπτωση δε αυτή θα είχε ανταποκριθεί άμεσα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει από το φωτοαντίγραφο της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η πρόσκληση αυτή επιχειρήθηκε να παραδοθεί στην (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας (....., Αττικής) και συγκεκριμένα στον διαχειριστή της ως νόμιμο εκπρόσωπό της, ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. β' ν. 4174/2013 τρόπου, πλην όμως, επειδή δε βρέθηκε στην εν λόγω διεύθυνση το εν λόγω φυσικό πρόσωπο (αλλά ούτε και κανένα άλλο πρόσωπο στην έδρα της προσφεύγουσας), θυροκολλήθηκε στην έδρα της, στην (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της έδρας (....., Αττικής), ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 περ. δ' ν. 4174/2013 τρόπου.

β) Στην υπό κρίση περίπτωση, ορθά (νομίμως) επιχειρήθηκε η επίδοση της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής διά (φυσικής) παραδόσεώς της, καταρχήν, στην προσφεύγουσα και τελικά διά θυροκολλήσεώς της (αφού δε βρέθηκε ούτε ο διαχειριστής της ούτε κανένα άλλο πρόσωπο στην έδρα της) δεδομένης της ημερομηνίας έκδοσής της (κοντά στο όριο της 5ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, στην οποία επίσης αφορούσε η εν λόγω πρόσκληση-αίτημα), κατά (νόμιμη) επιλογή, διαδοχικά, δύο εκ των προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 3 ν. 4174/2013 τρόπων και ειδικότερα εκείνων που θεωρήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής ως **προσφορότεροι** υπό το πρίσμα των ιδιαίτερων συνθηκών της υπό κρίση περίπτωσης (εν προκειμένω, των προβλεπόμενων από τις περ. β' και δ' διαδοχικά), αφού αυτοί ήταν οι προσφορότεροι τρόποι, προκειμένου να επιδοθεί εμπροθέσμως (ενόψει της επικείμενης τότε 5ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, στην οποία, όπως προεκτέθηκε, επίσης αφορούσε η εν λόγω πρόσκληση-αίτημα) το έγγραφο αυτό, υπό αυτό δε το πρίσμα η θυροκόλληση, διενεργηθείσα με τον προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκλησης-αιτήματος του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (18.10.2022)) τρόπο, ήτοι με επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονταν μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)), με σφραγίδα από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, και του προσώπου, προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου, διενεργήθηκε με (τον) νόμιμο τρόπο. Κατόπιν επομένως όλων αυτών των δεδομένων δεν απαιτείτο κάποια περαιτέρω ειδικότερη αιτιολόγηση συναφώς, δηλαδή αναφορικά με το για ποιους λόγους χρησιμοποιήθηκαν για την κοινοποίηση του εγγράφου οι προβλεπόμενοι από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 3 περ. β' και δ' ν. 4174/2013 τρόποι ως προσφορότεροι και για ποιους λόγους δεν ενημερώθηκε τηλεφωνικά ή μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή μέσω του λογιστή της η προσφεύγουσα για τα αιτούμενα στοιχεία, πολλώ μάλλον που κανένας από αυτούς τους τρόπους ενημέρωσης/γνωστοποίησης δεν αποτελεί κατά νόμον αποδεκτό τρόπο κοινοποίησης (με την έννοια της διασφάλισης της κοινοποίησης) εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.

γ) Εξάλλου, όπως προεκτέθηκε, η ως άνω υπ' αριθμ./18.10.2022 πρόσκληση-αίτημα του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής προς την προσφεύγουσα να θέσει στη

διάθεση του ελέγχου της εν λόγω υπηρεσίας τα τηρούμενα κατά το φορολογικό έτος 2021 λογιστικά βιβλία, τα εκδοθέντα/ληφθέντα κατά το έτος αυτό φορολογικά στοιχεία και τα παραστατικά αγορών-δαπανών-εσόδων με τον τρόπο εξόφλησής τους, όπου απαιτείται, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση της εν λόγω πρόσκλησης κοινοποιήθηκε σ' αυτήν, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησής της στην προσφεύγουσα), κατά την ημερομηνία θυροκόλλησής της, ήτοι **με την πάροδο της 18.10.2022**, ενώ το ως άνω υπ' αριθμ./11.11.2022 οικείο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου μαζί με τη σχετική προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με την ίδια αυτή διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησής του στην προσφεύγουσα), κατά την ημερομηνία θυροκόλλησής του, ήτοι **με την πάροδο της 11.11.2022**. Επομένως, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει το σύνολο των αιτηθέντων από τον υπό κρίση έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής εγγράφων **είτε** μετά τις 18.10.2022 **είτε** μετά τις 11.11.2022 **είτε**, το αργότερο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της.

δ) Ωστόσο, τελικά **κατά καμιά χρονική στιγμή στη διάρκεια όλου αυτού του χρονικού διαστήματος 18.10.2022-20.9.2023** η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε κανένα** από τα αιτηθέντα έγγραφα, όπως προκύπτει σαφώς αφενός από το προπαρατεθέν απόσπασμα από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 09.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής (σελ. 3 αυτής) -η οποία (έκθεση) αποτελεί, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999 (όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη- και αφετέρου από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μη ανταποκρινόμενη συνεπώς στην κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) υποχρέωσή της να θέσει στη διάθεση του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής τα τηρούμενα κατά το φορολογικό έτος 2021 λογιστικά βιβλία, τα εκδοθέντα/ληφθέντα κατά το έτος αυτό φορολογικά στοιχεία και τα παραστατικά αγορών-δαπανών-εσόδων (με τον τρόπο εξόφλησής τους, όπου απαιτούνταν).

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του - ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή έννοια (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 [...] χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα **δεν τήρησε** τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα **για κάθε ελεγχόμενο έτος**, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου, για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. **Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.** Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιονδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το επιβληθέν με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη πρόστιμο είναι όλως δυσανάλογο με τη φορολογική της εικόνα και την υποτιθέμενη παράβαση, σε κάθε δε περίπτωση δεν αιτιολογείται ειδικώς η επιβολή του.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί

α) Καταρχήν κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) με τη (συνολική) φορολογική εικόνα του βαρυνόμενου προσώπου ή/και τη σχετική παράβαση, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου (προστίμου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ./2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε (i) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **ως απόλυτου μεγέθους** ούτε (ii) ορωμένου του ύψους του **σε σύγκριση με τη φύση της παράβασης** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στην προσφεύγουσα, αφού το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ πρόστιμο λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία λογιστικών αρχείων στοχεύει στη διασφάλιση της δυνατότητας διακρίβωσης της αληθούς λογιστικής εικόνας των επιχειρήσεων -με την αποτροπή (αποθάρρυνση), διά του επαπειλούμενου προστίμου, δημιουργίας σύγχυσης ως προς την εικόνα τους αυτή- και δι' αυτής στη διακρίβωση της πλήρους και ορθής ή μη (ήτοι πλημμελούς ή καθόλου) ανταπόκρισης στις προβλεπόμενες από την εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία υποχρεώσεις τους κατ' επιταγή του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (ήτοι σύμφωνα ή μη με την αληθινή φοροδοτική τους ικανότητα), ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στην προσφεύγουσα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος.

Εξάλλου, γ) η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει σε ποια σημεία διαπιστώνονται, κατά τη γνώμη της, κενά στην αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι στην από 09.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Υποδ/νσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός της ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν αιτιολογείται ειδικώς η επιβολή του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου.

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 20.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ./27.6.2023 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ συνολικού ποσού 30.000,00 €.

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./27.6.2023 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.