



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 05.03.2024

Αριθμός απόφασης: 588

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

E-mail: ded.ath@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 1064/28.04.2017 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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022)Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

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

4. Την από 24.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα την, αριθ., κατά της με αριθ. /25.10.2023

Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την έκθεση απόψεων επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /25.10.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών γευμάτων από ψητοπωλεία με παροχή σερβιρίσματος, πρόστιμο ποσού 18.203,46 €, για το φορολογικό έτος 2017, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 & 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§ του ΚΦΔ. Η ως άνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 09.10.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθμ. /2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση δέκα εννιά χιλιάδων τριακοσίων είκοσι εννέα (19.329) Α.Λ.Π. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 188.277,48 ευρώ, ήτοι καθαρής αξίας υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% 381,91 ευρώ και καθαρής αξίας υποκείμενης σε ΦΠΑ 24% 151.488,65 ευρώ πλέον ΦΠΑ 36.406,92 ευρώ, για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από ηλεκτρονική πλατφόρμα παραγγελίας φαγητού (.....), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συντάξεως και κοινοποιήσεως αυτοτελούς εκθέσεως ελέγχου της Φορολογικής Αρχής. Εν προκειμένω σημειώθηκε παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, καθ' όσον δεν συντάχθηκε από τη μόνη αρμόδια προς

καταλογισμό Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών αυτοτελής έκθεση ελέγχου, η οποία συνοδεύει την καταλογιστική πράξη. Η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έχει μόνο πληροφοριακό χαρακτήρα και ουδόλως απαλλάσσει τη Φορολογική Αρχή από την ουσιώδη υποχρέωσή της για σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης. Η αρμόδια προς έκδοση των καταλογιστικών πράξεων Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών όφειλε να συντάξει και να της κοινοποιήσει, με βάση το περιεχόμενο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, προκειμένου να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεώς της, μαθαίνοντας το ακριβές περιεχόμενο των πληροφοριακού χαρακτήρα φερόμενων ως διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και έχοντας τη νόμιμη δυνατότητα να απαντήσει πλήρως επ' αυτών.

2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του ελέγχου λόγω μη κοινοποιήσεως της εντολής ελέγχου και γνωστοποιήσεως περί δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Κατά τον τρόπο αυτό η εταιρεία υπέστη ουσιώδη βλάβη, καθόσον απώλεσε τη νόμιμη δυνατότητα να υποβάλει τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις με ευνοϊκότερες επιπτώσεις έναντι αυτών που επιφέρει ο καταλογισμός.
3. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως. Εν προκειμένω, στις 18.09.2023 κοινοποιήθηκε στην εταιρεία το με αριθ./18.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ΚΦΔ και ο εκδοθέν δυνάμει αυτού προσωρινός προσδιορισμός προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, με τα οποία κλήθηκε να διατυπώσει τις απόψεις της. Στο πλαίσιο αυτό η εταιρεία κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./09.10.2023 Υπόμνημά της, προσκομίζοντας πλήθος αποδεικτικών στοιχείων, που ανατρέπουν τα προσωρινά πορίσματα του ελέγχου, πλην όμως ο έλεγχος αγνόησε πλήρως τους προσβαλλόμενους ισχυρισμούς, όπως προκύπτει ευθέως από τη σελίδα 12 της Εκθέσεως Ελέγχου. Ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι στην περίπτωση της παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης αφού οι προβληθέντες από την εταιρεία ισχυρισμοί ουδόλως λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της Εκθέσεως Ελέγχου.
4. Παράνομο, εσφαλμένο και αναιτιολόγητο πόρισμα περί δήθεν μη συμμορφώσεως της εταιρείας με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Τα πορίσματα του ελέγχου στηρίζονται στα αποτελέσματα της διασταυρώσεως των στοιχείων, που τηρούν εταιρείες διαδικτυακών πλατφορμών (.....) σχετικά με τις ηλεκτρονικές παραγγελίες, εν συγκρίσει με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας. Ωστόσο, το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στηρίζεται σε αποσπασματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις και παραγνωρίζει την πραγματική διαδικασία που ακολουθείται στις περιπτώσεις των ηλεκτρονικών παραγγελιών. Ειδικότερα, εξ αιτίας της τεχνικής αδυναμίας παρακολουθήσεως του συστήματος των ηλεκτρονικών παραγγελιών από τη συνεργαζόμενη εταιρεία, υπάρχει πληθώρα περιπτώσεων, όπου είτε ο χρόνος είτε το ποσό της ηλεκτρονικής παραγγελίας διαφοροποιούνται από τον χρόνο και το ποσό της Α.Λ.Σ., που εκδίδει η εταιρεία. Συνακόλουθα, η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω της αντιστοιχίσεως των ηλεκτρονικών παραγγελιών μόνο με τις Α.Λ.Σ. ίσης αξίας, που εκδόθηκαν εντός του ίδιου λεπτού, δεν μπορεί να αποτελέσει ασφαλές κριτήριο για την εξαγωγή συμπερασμάτων.
5. Παράνομη και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων. Στην περίπτωση έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, τα αναφερόμενα στην εκδοθείσα πράξη στοιχεία πρέπει να θεμελιώνονται και να τεκμηριώνονται πλήρως στην έκθεση ελέγχου, που συγκοινοποιείται στο φορολογούμενο.

Τέλος αιτείται την κλήση της σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας προκειμένου να αναπτύξει περαιτέρω τους προβαλλόμενους λόγους και ισχυρισμούς της.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται 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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. ...».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ΚΦΔ, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από 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 εμπεριστατωμένα 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ΚΦΔ, σχετικά με τις προθεσμίες ορίζονται τα εξής:

«1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό. Το πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται για τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που υποβάλλονται σύμφωνα με τα άρθρα 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ, περί επαρκούς αιτιολογίας:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/199, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, σχετικά με το βάρος της απόδειξης:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στην περίπτωσή της παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και

ειδικότερα ότι η εταιρεία ανταποκρινόμενη στο με αριθ./18.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./09.10.2023 Υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της επί του ως άνω σημειώματος, προσκομίζοντας πλήθος αποδεικτικών στοιχείων, που ανατρέπουν τα προσωρινά πορίσματα του ελέγχου, πλην όμως ο έλεγχος αγνόησε πλήρως τους προσβαλλόμενους ισχυρισμούς, όπως προκύπτει ευθέως από τη σελίδα 12 της Εκθέσεως Ελέγχου. Ως εκ τούτου καθίσταται σαφές ότι στην περίπτωση της παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης αφού οι προβληθέντες από την εταιρεία ισχυρισμοί ουδόλως λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της Εκθέσεως Ελέγχου.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προσβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής :

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 12), κατόπιν των διαπιστώσεων του διενεργηθέντος ελέγχου, συντάχθηκε το με αριθ./18.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση (άρθρα 28 & 62 ΚΦΔ) με συνημμένο έναν οπτικό δίσκο CD-R με τις διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς και τον με αριθμ./18.09.2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Τα ανωτέρω έγγραφα θυροκολλήθηκαν την 18.09.2023 παρουσία της μάρτυρος κας, η οποία είναι και σύζυγος του ομόρρυθμου μέλους της προσφεύγουσας οντότητας κ., στην τελευταία δηλωθείσα κατοικία του επί της οδού, αριθμ. στην Ειδικότερα, με το ως άνω ΣΔΕ-κλήση προς ακρόαση, κλήθηκε η προσφεύγουσα όπως υποβάλλει γραπτώς τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ο έλεγχος ωστόσο στην οικεία έκθεση αναφέρει τα εξής: *«Η ελεγχόμενη οντότητα μέχρι σήμερα δεν υπέβαλε στην Υπηρεσία μας γραπτώς τυχόν αντιρρήσεις ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου στο επιδοθέν ΣΔΕ – Κλήση Προς Ακρόαση και ως εκ τούτου οι παραβάσεις παραμένουν ως έχουν.»*.

Περαιτέρω στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και προς την αντίκρουση του συγκεκριμένου ισχυρισμού αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εντός της ταχθείσης προθεσμίας και μέχρι την σύνταξη της από 09.10.2023 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν υπέβαλε γραπτώς τυχόν αντιρρήσεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Σημειώνεται ωστόσο ότι το με αριθ./18.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση (άρθρα 28 & 62 ΚΦΔ) κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα την 18.09.2023, συνεπώς η προθεσμία των είκοσι ημερών για την υποβολή εγγράφων αντιρρήσεων εκκινεί την επόμενη της κοινοποίησης, ήτοι στις 19.09.2023, και η προθεσμία των είκοσι ημερών για την άσκηση του δικαιώματός της εξέπνευσε την Κυριακή (αργία), ως εκ τούτου παρατάθηκε μέχρι την Δευτέρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ΚΦΔ.

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φακέλου, η προσφεύγουσα εταιρεία σε απάντηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων υπέβαλε εμπρόθεσμα ενώπιον του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου την τελευταία μέρα της ορισθείσης προθεσμίας των είκοσι ημερών, ήτοι την 09.10.2023. Στο εν λόγω υπόμνημα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το συμπέρασμα του ελέγχου στηρίζεται σε αποσπασματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις και παραγνωρίζει την πραγματική διαδικασία που ακολουθείται στις περιπτώσεις των ηλεκτρονικών παραγγελιών όπου εξαιτίας τεχνικής αδυναμίας παρακολούθησης του συστήματος των ηλεκτρονικών παραγγελιών από τη συνεργαζόμενη

εταιρεία υπάρχει πληθώρα περιπτώσεων όπου είτε ο χρόνος, είτε το ποσό της ηλεκτρονικής παραγγελίας διαφοροποιούνται από το χρόνο και το ποσό της ΑΛΣ που εκδίδει η εταιρεία (ενδεικτικά αναφέρει ότι υφίστανται περιπτώσεις τροποποίησης της παραγγελίας όπου διαφοροποιείται το συνολικό κόστος αυτής, ακύρωσης της παραγγελίας, τοποθέτησης της παραγγελίας αρκετές ώρες πριν τον απαιτούμενο χρόνο παραδόσεως αυτής προκειμένου για την αποφυγή μεγάλων αναμονών). Προς απόδειξη δε των ισχυρισμών της επικαλείται και προσκομίζει τον Πίνακα Α, στον οποίο καταγράφονται ηλεκτρονικές παραγγελίες, για τις οποίες ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένως θεώρησε ότι δεν έχει εκδοθεί η αντίστοιχη ΑΛΠ.

Επειδή, όπως προκύπτει εκ των ανωτέρω, το με αριθ. πρωτ./09.10.2023 Υπόμνημα της προσφεύγουσας, αν και κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο προκειμένου για την διαμόρφωση των τελικών διαπιστωθεισών παραβάσεων σε βάρος της και την επιβολή των αντίστοιχων προστίμων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ουσιαστικής παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. περί παραγραφής, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών

σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρων και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή βάσει των ανωτέρω παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης επιβολής προστίμου, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τα ανωτέρω οριζόμενα στο άρθρο 28 και 64 του ΚΦΔ και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ και των άρθρων 23 και 36 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 24.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα την, αριθ., και την ακύρωση της με αριθ. /25.10.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών για λόγους τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.