



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/03/2024

Αριθμός απόφασης: 680

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 20.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/2023	04.09.2023	06.09.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2003 - 31/12/2003	113.969,63 €
2	/2023	04.09.2023	06.09.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2004 - 31/12/2004	152.358,86 €
3	/2023	04.09.2023	06.09.2023	Φόρος εισοδήματος	01/01/2005 - 31/12/2005	124.983,18 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4	/2023	04.09.2023	06.09.2023	ΦΠΑ	01/01/2003 - 31/12/2003	577.469,77 €
5	/2023	04.09.2023	06.09.2023	ΦΠΑ	01/01/2004 - 31/12/2004	572.766,40 €
6	/2023	04.09.2023	06.09.2023	ΦΠΑ	01/01/2005 - 31/12/2005	473.052,95 €

και γ) της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7	/2023	04.09.2023	06.09.2023	Πρόστιμο άρ. 79 ν. 4472/2017	01/01/2005 - 31/12/2005	11.352,50 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 04.09.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 20.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./4.9.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου του 3ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

ΦΕφπ ποσού 48.715,38 €, πλέον 65.254,25 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2004, ήτοι συνολικό ποσό 113.969,63 €.

- 2) Με την υπ' αριθμ./4.9.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 65.124,54 €, πλέον 87.234,32 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005, ήτοι συνολικό ποσό 152.358,86 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ./4.9.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 53.423,03 €, πλέον 71.560,15 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006, ήτοι συνολικό ποσό 124.983,18 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ προέκυψαν επί τη βάσει της από 04.09.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία:

- α) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2003-31.12.2003 με την προσθήκη εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις (καθαρών κερδών) συνολικού ύψους **140.194,98 €** λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρά τη σχετική πρόσκληση, των τηρηθέντων για την εν λόγω περίοδο λογιστικών αρχείων (βιβλίων και φορολογικών παραστατικών) της επιχείρησής του, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός του από εμπορικές επιχειρήσεις για την περίοδο αυτή.
- β) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004 με την προσθήκη εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις (καθαρών κερδών) συνολικού ύψους **176.085,73 €** (i) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρά τη σχετική πρόσκληση, των τηρηθέντων για την εν λόγω περίοδο λογιστικών αρχείων (βιβλίων και φορολογικών παραστατικών) της επιχείρησής του και (ii) λόγω τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από εκείνη, η οποία προβλεπόταν για την περίπτωση του από τις οικείες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας παρά το γεγονός ότι τα ακαθάριστα έσοδά του της προηγούμενης χρήσης 2003 είχαν ανέλθει στο ποσό των 1.216.413,48 €, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός του από εμπορικές επιχειρήσεις για την περίοδο αυτή και
- γ) επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2005-31.12.2005 με την προσθήκη εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων εισοδημάτων από εμπορικές επιχειρήσεις (καθαρών κερδών) συνολικού ύψους **140.700,80 €** (i) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρά τη σχετική πρόσκληση, των τηρηθέντων για την εν λόγω περίοδο λογιστικών αρχείων (βιβλίων και φορολογικών παραστατικών) της επιχείρησής του και (ii) λόγω τήρησης

βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από εκείνη, η οποία προβλεπόταν για την περίπτωση του από τις οικείες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας παρά το γεγονός ότι τα ακαθάριστα έσοδά του της προηγούμενης χρήσης 2004 είχαν ανέλθει στο ποσό των 1.568.415,70 €, αλλά και (iii) λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών παραστατικών ως προς τη συναλλαγή και έκδοσης επίσης δύο (2) εικονικών φορολογικών παραστατικών ως προς τη συναλλαγή, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός του από εμπορικές επιχειρήσεις για την περίοδο αυτή,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2003-31.12.2003	121.574,95 €	261.769,93 €
01.01.2004-31.12.2004	185.462,21 €	361.547,94 €
01.01.2005-31.12.2005	260.739,14 €	401.439,94 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./4.9.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2003-31.12.2003 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 262.486,26 €, πλέον 314.983,51 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2003-31.12.2003, ήτοι συνολικό ποσό 577.469,77 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./4.9.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2004-31.12.2004 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 260.348,82 €, πλέον 312.417,60 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2004-31.12.2004, ήτοι συνολικό ποσό 572.766,40 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ./4.9.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2005-31.12.2005 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 215.024,07 €, πλέον 258.028,88 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσής του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2005-31.12.2005, ήτοι συνολικό ποσό 473.052,95 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 04.09.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία:

- α) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρά τη σχετική πρόσκληση, των τηρηθέντων για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2003-31.12.2003 λογιστικών αρχείων (βιβλίων και φορολογικών παραστατικών) της επιχείρησης του

προσφεύγοντος (με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού του εκροών και των εισροών για την περίοδο αυτή) επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης κατά την ελεγχθείσα αυτή περίοδο με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της περιόδου αυτής ποσού εξωλογιστικώς προσδιορισθεισών φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **243.282,71 €**, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησης της ίδιας περιόδου συνολικού ύψους **1.220.274,56 €** (αφού ήταν αδύνατο να τεκμηριωθεί, λόγω της μη προσκόμισης των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων, αν αυτές αφορούσαν στη φορολογητέα δραστηριότητα της επιχείρησης).

- β) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρά τη σχετική πρόσκληση, των τηρηθέντων για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2004-31.12.2004 λογιστικών αρχείων (βιβλίων και φορολογικών παραστατικών) της επιχείρησης του προσφεύγοντος και λόγω τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από εκείνη, η οποία προβλεπόταν για την περίπτωση του από τις οικείες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης βιβλίων Γ κατηγορίας παρά το γεγονός ότι τα ακαθάριστα έσοδά του της προηγούμενης χρήσης 2003 είχαν ανέλθει στο ποσό των **1.216.413,48 €** (με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού του εκροών και των εισροών για την περίοδο αυτή) επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης κατά την ελεγχθείσα αυτή περίοδο με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησης της περιόδου αυτής ποσού εξωλογιστικώς προσδιορισθεισών φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **103.981,26 €**, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησης της ίδιας περιόδου συνολικού ύψους **1.340.191,77 €** (αφού ήταν αδύνατο να τεκμηριωθεί, λόγω της μη προσκόμισης των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων, αν αυτές αφορούσαν στη φορολογητέα δραστηριότητα της επιχείρησης) και
- γ) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρά τη σχετική πρόσκληση, των τηρηθέντων για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2005-31.12.2005 λογιστικών αρχείων (βιβλίων και φορολογικών παραστατικών) της επιχείρησης του προσφεύγοντος και λόγω τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από εκείνη, η οποία προβλεπόταν για την περίπτωση του από τις οικείες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης βιβλίων Γ κατηγορίας παρά το γεγονός ότι τα ακαθάριστα έσοδά του της προηγούμενης χρήσης 2004 είχαν ανέλθει στο ποσό των **1.568.415,70 €**, αλλά και λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών παραστατικών ως προς τη συναλλαγή και έκδοσης επίσης δύο (2) εικονικών φορολογικών παραστατικών ως προς τη συναλλαγή (με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού του εκροών και των εισροών για την περίοδο αυτή) δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησης της ίδιας περιόδου συνολικού ύψους **1.143.357,91 €** (αφού ήταν αδύνατο να τεκμηριωθεί, λόγω της μη προσκόμισης των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων, αν αυτές αφορούσαν στη φορολογητέα δραστηριότητα της επιχείρησης),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2003-31.12.2003	1.216.413,46 €	1.459.696,17 €	1.220.274,56 €	-
01.01.2004-31.12.2004	1.568.415,70 €	1.672.396,96 €	1.340.191,77 €	-
01.01.2005-31.12.2005	1.829.742,85 €	1.829.742,85 €	1.143.357,91	-

III. Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017

Με την υπ' αριθμ./...../4.9.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, ύψους 11.352,50 € λόγω διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα λόγω λήψης, εντός του 2005, και χρησιμοποίησης για σκοπούς διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ενός (1) φορολογικού παραστατικού καθαρής αξίας 58.000,00 € και ενός (1) φορολογικού παραστατικού καθαρής αξίας 61.500,00 € (ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 119.500,00 € με αναλογούντα ΦΠΑ (με συντελεστή 19%) συνολικού ποσού 22.705,00 €), τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς την οικεία συναλλαγή (πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ εισροών που εξέπεσε βάσει των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Μη νόμιμη κοινοποίηση. Εμπρόθεσμη άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
- 2) Πραγματικές οι υπό κρίση συναλλαγές.
- 3) Ο υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων προσαυξημένων κατά ποσοστό 20% πόρρω απέχει από τα διδάγματα της κοινής πείρας και ταυτόχρονα παράνομος και καταχρηστικός.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν επανάληψης διαδικασίας και σε εκτέλεση των υπ' αριθμ./2022,/2022,/2022,/2022,/2022,/2022 και/2022 αποφάσεων του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες ακυρώθηκαν αντίστοιχα τα υπ' αριθμ./16.4.2010 φύλλο ελέγχου ΦΕφπ οικονομικού έτους 2004,/17.4.2010 φύλλο ελέγχου ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 και/17.4.2010 φύλλο ελέγχου ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006 και οι υπ' αριθμ./16.4.2010 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2003-31.12.2003,/17.4.2010 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2004-31.12.2004,/16.4.2010 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2005-31.12.2005 και/17.4.2010 απόφαση επιβολής προστίμου για την περίοδο 01.01.2005-31.12.2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (06.09.2023): «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 εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 [...] ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. 3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται [...]. 4. [...]. 5. Πράξη ή έγγραφο 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 ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. [...]. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου, το οποίο αφορά η κοινοποίηση, και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. [...]. 7. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 ν. 2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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 την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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 την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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 αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης [...] 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 τις διατάξεις του άρθρου 56 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «1. Για κάθε επίδοση το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. [...]. 3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο, στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα. [...]. 4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2717/1999, όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 155 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960, π.δ. 331/1985): «1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση να καταθέσουν ως μάρτυρες και έχουν δικαίωμα να αρνηθούν όσοι κατέχουν αξίωμα ή ασκούν λειτουργήματα ή επάγγελμα, ως προς εκείνα τα θέματα που εξαιτίας της ιδιότητάς τους αυτής τους τα έχουν εμπιστευτεί αν η φύση των θεμάτων αυτών, κατά την κρίση του δικαστηρίου, ή διάταξη νόμου, επιβάλλει την υποχρέωση της εχεμύθειας. Δημόσιοι υπάλληλοι εξετάζονται και για περιστατικά που καλύπτονται από το καθήκον της εχεμύθειας, μόνο όμως ύστερα από έγγραφη άδεια της προϊστάμενής τους αρχής και, αν έχουν αποχωρήσει από την υπηρεσία, της αρχής, στην οποία υπάγονται, όταν αποχώρησαν. 2. Δεν εξετάζονται ως μάρτυρες: α) [...], γ) δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή έχουν συμπράξει στην έκδοσή της με οποιονδήποτε τρόπο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 ν. 2717/1999, όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως

άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «1. Αποκλείεται να εξεταστούν ως μάρτυρες: α) [...]. β) Όσοι κατέχουν αξίωμα ή ασκούν λειτουργήματα ή επάγγελμα, για όσα θέματα τους έχουν εμπιστευτεί λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, εφόσον η φύση των θεμάτων τούτων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, επιβάλλει την εχεμύθεια. Ο αποκλεισμός αυτός μπορεί να αρθεί αν το επιτρέψουν τόσο εκείνος που τους εμπιστεύτηκε το σχετικό θέμα όσο και αυτός, τον οποίο αφορά το αντίστοιχο απόρρητο. [...]. Αν πρόκειται για υπαλλήλους του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, ο αποκλεισμός μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από σχετική έγγραφη άδεια του οικείου Υπουργού ή του αρμόδιου οργάνου του νομικού προσώπου. γ) [...]. δ) Πρόσωπα που είναι δυνατόν να έχουν οποιοδήποτε συμφέρον από την έκβαση της δίκης. 2. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση και έχουν το δικαίωμα να αρνηθούν να εξεταστούν ως μάρτυρες: α) Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην περ. β της προηγούμενης παραγράφου, για όσα θέματα περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση του αξιώματος ή του λειτουργήματος ή του επαγγέλματός τους ή συνιστούν επαγγελματικό ή καλλιτεχνικό τους απόρρητο. β) Όσοι καλούνται να καταθέσουν για ζητήματα, τα οποία είναι δυνατόν να προκαλέσουν την ποινική δίωξη ή θίγουν την τιμή των ίδιων, των συζύγων τους ή συγγενών τους εξ αίματος έως το δεύτερο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1029/2015 εγκύκλιο του Γενικού Διευθυντή (ΓΔ) Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Με την ΣτΕ 1279/2000 είχε γίνει δεκτό ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας οσάκις συντρέχει περίπτωση θυροκόλλησης του προς επίδοση εγγράφου (σχετ. άρθρο 155 παρ. 2 του Κώδικα Φορολ. Δικονομίας - Π.Δ. 331/1985). Λόγω μεταβολής του νομοθετικού πλαισίου (σχετ. άρθρο 183 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας - Ν. 2717/1999) η παράγραφος 6 της περίπτωσης Δ της ΠΟΛ.1249/2014 τροποποιείται ως εξής: «6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 06.09.2023 έκθεση επίδοσης του αρμοδίου υπαλλήλου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι συμπροσβαλλόμενες με αυτές, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 04.09.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιχειρήθηκε να παραδοθούν στην (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος (οδός αριθμός, Αττικής) και ταυτόχρονα στην (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας του (οδός αριθμός, Αττικής) , ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ τρόπου, πλην όμως, επειδή δε βρέθηκε στη μεν πρώτη εκ των δύο αυτών διευθύνσεων ούτε ο προσφεύγων ούτε άλλος σύνοικος συγγενής του ούτε μέλος του προσωπικού ούτε άλλος σύνοικός του, στη δε δεύτερη ούτε ο προσφεύγων ούτε συνεργάτης του ούτε υπάλληλός του που εργαζόταν στον ίδιο χώρο, θυροκολλήθηκαν τόσο στην κατοικία του όσο και στην επαγγελματική του έδρα και συγκεκριμένα στην ως άνω (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της κατοικίας του (οδός

αριθμός, Αττικής) και ταυτόχρονα στην ως άνω (τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση) διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας του (οδός αριθμός,Αττικής), ήτοι κατ' επιλογή του προβλεπόμενου από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ τρόπου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθά (νομίμως) επιχειρήθηκε η επίδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων με αυτές, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 04.09.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διά (φυσικής) παραδόσεώς τους, καταρχήν, στον προσφεύγοντα και τελικά διά θυροκολλησεώς τους (αφού δεν βρέθηκε κανένα από τα προβλεπόμενα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 51 και 52 παρ. 1 εδ. α' ν. 2717/1999 (όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (06.09.2023) πρόσωπα ούτε στην κατοικία ούτε στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος) δεδομένης της ημερομηνίας έκδοσής τους (στο όριο της 1ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να τις εκδώσει κατόπιν της ακύρωσης των αρχικών αντίστοιχων πράξεων από το Διοικητικό Πρωτοδικείο λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι σχετικές αποφάσεις επιδόθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση στις 07.09.2022), κατά (νόμιμη) επιλογή ενός από τους προβλεπόμενους από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 ΚΦΔ τρόπους και ειδικότερα εκείνου που θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως **προσφορότερος** (εν προκειμένω, του προβλεπόμενου από την περ. γ'), αφού αυτός ήταν ο προσφορότερος τρόπος, προκειμένου να επιδοθούν εμπροθέσμως τα έγγραφα αυτά (οι πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου), 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 ίδια ως άνω ημερομηνία (.....)) τρόπο, ήτοι με επικόλληση των επιδοτέων εγγράφων εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονταν μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)), με σφραγίδα από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και του προς ο η κοινοποίηση προσώπου (του προσφεύγοντος), διενεργήθηκε με (τον) νόμιμο τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση [...], οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο **μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης** της πράξης σε αυτόν [...].»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε μετά την πάροδο της προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. γ' ν. ΚΦΔ προθεσμίας των 30 ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....), συνεπώς **εκπρόθεσμα**, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Επειδή, αναφορικά με το εμπρόθεσμο ή μη της άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλει ότι:

α) Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 50 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυαν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)) σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (.....)) συνάγεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να κοινοποιήσει τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις στον διορισθέντα αντίκλητό του από τη στιγμή που δεν εντόπισε ούτε τον ίδιο τον προσφεύγοντα ούτε άλλο σύνοικό του, δεδομένου ότι τελούσε σε γνώση του εν λόγω αντικλήτου του, στον οποίο και είχαν κοινοποιηθεί οι προαναφερθείσες αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου

β) Εν προκειμένω, η θυροκόλληση στη διεύθυνσή του ήταν παράνομη, δεδομένου ότι σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία (άρθρο 183 παρ. 1 δ ν. 2717/1999) και τη νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 2059/1999, 1279-1280/2000), απαγορεύεται κατά την κοινοποίηση με θυροκόλληση να υπογράφει ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής.

γ) Εξάλλου, εν προκειμένω η επίδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων δεν ήταν νόμιμη, καθώς δεν αναγράφεται ώρα θυροκόλλησής τους.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων δεν προκύπτει επί κοινοποίησης πράξης της Φορολογικής Διοίκησης διά φυσικής παραδόσεως του σχετικού εγγράφου στο πρόσωπο, στο οποίο αυτή αφορά, υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης, σε περίπτωση που δε βρεθεί στην κατοικία του το εν λόγω πρόσωπο ή σύνοικός του, να κοινοποιήσει την πράξη, πριν από τη θυροκόλλησή της στην κατοικία του προσώπου αυτού, στον αντίκλητό του (απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος), αφού από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 ν. 2717/1999 (όπως ίσχυε (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)), στην οποία παραπέμπει η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 εδ. α' στ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (.....)), προκύπτει σαφώς ότι η επίδοση εγγράφων της Διοίκησης προς φυσικά πρόσωπα γίνεται διά φυσικής παραδόσεώς τους στα εκεί αναφερόμενα πρόσωπα διαζευκτικά (κατά προσφορότερη επιλογή του αρμόδιου οργάνου της Διοίκησης) και όχι διαδοχικά (κατά τάχα επιβαλλόμενη από το νόμο σειρά).

β) Εξάλλου, εσφαλμένα, ήτοι νόμω αβάσιμα, ισχυρίζεται ο προσφεύγων, κατ' επίκληση των υπ' αριθμ. 2059/1999 και 1279-1280/2000 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι κατά την κοινοποίηση με θυροκόλληση απαγορεύεται να υπογράφει ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής. Κι αυτό, γιατί η θέση αυτή της νομολογίας είχε διατυπωθεί υπό την ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960, π.δ. 331/1985) και συγκεκριμένα καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 155 παρ. 2 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 4 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, ενώ πλέον υπό την ισχύ και καθ' ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 183 και 55 παρ. 2 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) κατά την επίδοση με θυροκόλληση δεν απαγορεύεται να παραστεί ως μάρτυρας υπάλληλος της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη (βλ. και υπ' αριθμ./2013, και/2013 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου (3μ.)), κάτι που

επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1029/2015 εγκύκλιο του ΓΔ Φορολογικής Διοίκησης της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

γ) Από τα φωτοαντίγραφα των από εκθέσεων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής περί της επίδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διά θυροκολλήσεως προκύπτει σαφώς η ακριβής ώρα διενέργειας των δύο (2) υπό κρίση θυροκολλήσεων (αμφότερες στις 13:30 της Τετάρτης,), ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος ο ως άνω ειδικότερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στην έκθεση επίδοσης διά θυροκολλήσεως των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων δεν αναγράφεται (η) ώρα θυροκόλλησής τους.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής που αφορά στο εμπρόθεσμο ή μη της άσκησής της πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν πραγματικό ισχυρισμό ως προς το για ποιο λόγο έλαβε γνώση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων με αυτές, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 04.09.2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μόλις στις 16.10.2023 ή στις 26.10.2023 (κατά τους αντιφατικούς συναφώς ισχυρισμούς του), παρότι του κοινοποιήθηκαν νομίμως, και ως εκ τούτου δεν υπέβαλε εντός του ως άνω 30ημέρου την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ούτε και προσκομίζει συναφώς κανένα αποδεικτικό έγγραφο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 20.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

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.