



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1131

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την υπ' αριθ./01-12-2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.
8. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2021 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./01-12-2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθ./2023 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (ΙΔ' Τμήμα), με την οποία αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από την . Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ./20-05-2019 εντολή μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας και στην προσφεύγουσα απεστάλη βάσει των διατάξεων του αρ. 5 του ΚΦΔ αντίγραφο αυτής και η υπ' αριθμ./20-5-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18,19,72 παρ. 17,18 Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς και τις οδηγίες που κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ 1073/2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την υπ' αριθμ./22-5-2019 κοινοποίηση, στη διεύθυνση της κύριας κατοικίας της προσφεύγουσας που σύμφωνα με το σύστημα TAXIS, ήτοι στην οδό στο, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε, καθώς επεστράφη από τα ΕΛΤΑ ως «αζήτητο».

Επιπλέον ο έλεγχος είχε στείλει στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ./6-6-2019 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων στη διεύθυνση της κύριας κατοικίας της στην οδό στο, το οποίο επεστράφη από τα ΕΛΤΑ ως «αζήτητο». Στη συνέχεια διαπιστώθηκε, ότι στην τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 η προσφεύγουσα δήλωσε ως κύρια κατοικία ακίνητο στην οδό στη στη διεύθυνση αυτή στάλθηκε το υπ' αριθμ./6-8-2019

έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων στο οποίο επίσης δεν ανταποκρίθηκε αφού επεστράφη και αυτό από τα ΕΛΤΑ ως αζήτητο. Ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τον λογιστή της προσφεύγουσας, ο οποίος προσκόμισε μόνο αντίγραφα βιβλίων και όχι των στοιχείων της και ως εκ τούτου προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 και 28 του ν. 4172/2013 σε 104.790,96€, όπως αυτά προέκυψαν από τα επιδειχθέντα βιβλία, αλλά και από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2017.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας σε 104.790,96€, όσα είναι και τα ακαθάριστα έσοδά της, και δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές αυτών καθώς δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά των αγορών και των δαπανών, ούτε τα δικαιολογητικά των εγγραφών. Στο ανωτέρω ποσό των εκροών συμπεριλήφθηκε και ποσό συνολικής αξίας 21.619,38€, το οποίο δηλώθηκε στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ως απαλλασσόμενες εκροές, επειδή όμως δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία για να διαπιστωθεί αν είναι απαλλασσόμενες ή όχι, το ποσό αυτό χαρακτηρίστηκε ως φορολογητέα εκροή.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 24.534,84€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. 12.267,42€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 36.802,26€.

Κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ασκήθηκε η αριθμ./06-07-2020 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απερρίφθη από την υπηρεσία μας με την έκδοση της αριθ. 1756/01-12-2020 απόφασης, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης αυτής.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε την από .../20-01-2021 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Στη συνέχεια, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αριθ./15-09-2023 απόφαση του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής έκανε αυτή δεκτή:

- ακυρώνοντας την υπ' αριθ./01-12-2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά το μέρος που είχε απορριφθεί η με αριθ. πρωτ./06-07-2020 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος ως απαράδεκτης, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
- αναπέμποντας την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθ. πρωτ./06-07-2020 ενδικοφανής προσφυγή, της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα παραπάνω.

Η ανωτέρω απόφαση βασίστηκε στο παρακάτω σκεπτικό:

(σκέψη 8) «Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το Δικαστήριο λαμβάνει υπ' όψιν ότι για την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα της/18.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου απεστάλη η με αριθμό RE GR συστημένη επιστολή στην ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας επί της οδού στη (με αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./29.12.2019), που χαρακτηρίστηκε ως «αζήτητη», χωρίς ωστόσο, να προκύπτει ότι το καθ' ου ζήτησε από τα ΕΛΤΑ την επιστροφή της επιστολής αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο να περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με την κίνησή της (ήτοι, η ημερομηνία κατά την οποία προσκομίστηκε στη διεύθυνση της προσφεύγουσας και ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή την μη βεβαίωση της κοινοποίησης), όπως απαιτείται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ σε περιπτώσεις, όπως η επίδικη, στις οποίες η επιστολή δεν παραδίδεται και δεν κοινοποιείται στον φορολογούμενο για οποιονδήποτε λόγο. Εξάλλου, η απουσία του εν λόγω εγγράφου δεν θεραπεύεται από τις ελλείψεις σε κάθε περίπτωση, ενδείξεις του προαναφερόμενου, υπό στοιχ. δ' , ταχυδρομικού φακέλου (Δ. Εφ. Τριπ. 369/2018), η δε προσφεύγουσα αμφισβητεί ότι έλαβε γνώση καθ' οιονδήποτε τρόπο της επίμαχης πράξης πριν τις 10.06.2020. Μετά ταύτα, το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 5 του ΚΦΔ (βλ. και Δ.Εφ.Θεσ. 1438, 1439/2022) και ότι η με αρ. πρωτ./06.07.2020 ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπροθέσμως, δεδομένου και του ότι δεν προκύπτει κοινοποίηση με άλλον νόμιμο τρόπο, ούτε πλήρης γνώση της καταλογιστικής πράξης σε χρόνο που να την καθιστά εκπρόθεσμη, η δε προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, που έκρινε αντιθέτως, έσφαλε και πρέπει να ακυρωθεί. Περαιτέρω η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στο καθ' ου, κατ' άρθρο 79 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ., προκειμένου η εν λόγω προσφυγή να εισαχθεί και να εξετασθεί ως εμπρόθεσμη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ....»

Με τη με αριθμό. πρωτ./6-7-2020 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της ...Δ.Ο.Υ. επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Η φορολογική αρχή δεν της κοινοποίησε ποτέ νομίμως την προσβαλλόμενη πράξη, αφού η πρώτη αποστολή έγινε στη διεύθυνση της επιχείρησης που είχε διακόψει και η δεύτερη αποστολή, που έγινε στην κατοικία της ουδέποτε παρελήφθη από την ίδια ή από εξουσιοδοτημένο από εκείνη πρόσωπο.
2. Πλημμελώς και εσφαλμένα εφαρμόστηκε η ακολουθητέα διαδικασία διενέργειας φορολογικού ελέγχου, δεδομένου ότι ουδέποτε έλαβε γνώση της πρόσκλησης του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής της, με συνέπεια να στερηθεί το συνταγματικό δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

3. Η καταλογιστική σε βάρος της πράξης είναι ανατιολόγητη και αντιφατική σε σχέση με τις επιμέρους παραδοχές της. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή ενήργησε με προφανή κακή πίστη έναντί της, χωρίς κατ' αρχάς να διατυπώσει κανένα έγγραφο αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων προς τον πρώην λογιστή της κ. Κωνσταντίνο Ρούσο με το οποίο να ζητά και να καθορίζει επακριβώς τα φορολογικά στοιχεία τα οποία απαιτούνταν για την πληρότητα του φορολογικού ελέγχου, ενώ στη συνέχεια, ακόμη και απ' αυτά που είχε στη διάθεσή του, προέβη σε επιλεκτική στάθμιση και αξιολόγηση δεδομένων, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίσει τις δαπάνες των αγορών και των εξόδων της επιχείρησής της.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5§1,2,5 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 8 του ν. 4223/2013 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο: «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 εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, 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 κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

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. **Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο**

περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 14§1,2 του ν. 4987/2022: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν,»

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

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

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του ν. 4987/2022**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του

φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή με τις ρυθμίσεις του αρ. 28 του ν. 4987/2022, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, «παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 Συντ.)». Η κλήση για ακρόαση θα πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη αναφορά της πραγματικής και νομικής βάσης της διαπιστωθείσας παράβασης, άλλως δεν καθίσταται δυνατή η υπεράσπιση των δικαιωμάτων και συμφερόντων του διοικουμένου (πρβλ. ΣτΕ 848/2007, ΔεφΑθ 1531/2010).

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1, του ν.4987/2022 θεσπίζουν την υποχρέωση τήρησης ειδικής διαδικασίας, ήτοι τη σύνταξη και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόαση, καθώς και πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ή φόρου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της οριστικής πράξης.

Επειδή, το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 καθιερώνει ρητώς την αιτιολογία, ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού προστίμου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και, κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανεπάρκειας αυτής, να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή, για έκδοση νέας πράξης, κατ' άρθρο 63 παρ. 6 του ν. 4987/2022. Με τον όρο τυπικές πλημμέλειες νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και την τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την μη

νόμιμη. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις έγγραφες απόψεις της φορολογικής αρχής επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κατεβλήθησαν προσπάθειες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να κοινοποιηθούν η εντολή ελέγχου, καθώς και η γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, στην προσφεύγουσα, πλην όμως αυτές απέβησαν άκαρπες.

Πιο συγκεκριμένα: Οι κοινοποιήσεις τόσο του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου με αριθμό καταχώρησης/7-11-2019 όσο και της εντολής ελέγχου, συντελέστηκαν νομότυπα (με τις υπ' αριθμ./12-11-2019 και/12-11-2019 συστημένες επιστολές), τόσο στην δηλωθείσα στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. διεύθυνσης κατοικίας, όσο και στη δηλωθείσα βάση της τελευταίας δήλωσης εισοδήματος, διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας. Ωστόσο, οι ως άνω κοινοποιήσεις επεστράφησαν από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη «ΑΖΗΤΗΤΟ», συνεπώς η προσφεύγουσα δεν έλαβε γνώση του περιεχομένου των συστημένων επιστολών.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., κατά τα αναφερόμενα στη δικαστική απόφαση υπ' αρ./2023 δεν ζήτησε από τα ΕΛΤΑ την επιστροφή της επιστολής αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο να περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με την κίνησή της (ήτοι, η ημερομηνία κατά την οποία προσκομίστηκε στη διεύθυνση της προσφεύγουσας και ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή την μη βεβαίωση της κοινοποίησης), όπως απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 5§5 του ΚΦΔ σε περιπτώσεις, όπως η επίδικη, στις οποίες η επιστολή δεν παραδίδεται και δεν κοινοποιείται στον φορολογούμενο για οποιονδήποτε λόγο. Εξάλλου, η απουσία του εν λόγω εγγράφου δεν θεραπεύεται από τις ελλειπείς σε κάθε περίπτωση, ενδείξεις του προαναφερόμενου, ταχυδρομικού φακέλου (Δ. Εφ. Τριπ. 369/2018),

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία κατά τον έλεγχο, καθώς δεν τηρήθηκε επαρκώς ο τύπος της διαδικασίας αναφορικά με την κοινοποίηση τόσο της προσβαλλόμενης πράξης (οριστικής και προσωρινής), όσο και του σημειώματος διαπιστώσεων και της πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην προσφεύγουσα. Η εν τοις πράγμασι όμως λήψη από τον ελεγχόμενο τόσο της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, όσο και του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, είναι απαραίτητο διαδικαστικό στάδιο για την ορθή διεξαγωγή του ελέγχου και την αποκόμιση των ορθών συμπερασμάτων, καθώς λόγω της έλλειψης των στοιχείων που δικαιολογημένα δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος κατέληξε σε λανθασμένες διαπιστώσεις περί ανακρίβειας των δηλώσεων ΦΠΑ για το έτος 2017.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί ως τυπικά πλημμελής, λόγω πλημμελούς τήρησης της διαδικασίας κοινοποίησης, η οποία αποστέρησε από την προσφεύγουσα το δικαίωμα της κλήσης προς ακρόαση και της προσκόμισης των ζητηθέντων λογιστικών της αρχείων.

Επειδή, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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... 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, με το άρθρο 37 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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 προηγούμενου 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 παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... 10 γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, λόγω τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε η αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική αρχή να προβεί στις απαραίτητες διαδικαστικές ενέργειες κατά το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, προκειμένου να εκδοθεί στη συνέχεια νέα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για το ΦΠΑ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.