



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/01/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 159

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-Mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/11/2021-31/12/2021**, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2022-31/12/2022**, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2023-30/09/2023**, δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022**, ε) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2023** στ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2024** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ΕΛΠ – ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/11/2021-31/12/2021** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **4.698,48 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2022-31/12/2022** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **5.114,26 ευρώ**, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **2.557,13 ευρώ**, ήτοι συνολικό ποσό **7.671,39 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2023-30/09/2023** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας υπολογίστηκε φόρος προς επιστροφή ύψους **4.725,53 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους **3.800,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις : α) μη υποβολή δηλώσεων ενδοκοινοτικών συναλλαγών, για τους μήνες 2^ο, 3^ο και 8^ο του 2022, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 36 και 38 του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ και των άρθρων 10 και 11 του ν. 5104/2024 — ΚΦΔ. Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 53 παρ. 1α και παρ. 2α του Ν. 4174/2013 (Ν. 4987/2022), ήτοι πρόστιμο 800,00 ευρώ και β) μη παρακράτηση και απόδοση φόρου επί του εισοδήματος εργοληπτών, για τους μήνες 6^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 11^ο του 2022, κατά παράβαση των διατάξεων των 60, 61, 62 και 64 του Ν. 4172/2013 περί Φορολογίας Εισοδήματος. Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 54 παρ. 1α , 1β, 1γ και του αρ. 54 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 85 του Ν.5104/2024, ήτοι πρόστιμο ίσο με 500,00 ευρώ για κάθε μία δήλωση (6*500=3.000,00 ευρώ).

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2023** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.200,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις : α) μη υποβολή δηλώσεως απόδοσης παρακρατούμενου φόρου επί του εισοδήματος εργοληπτών, για το μήνο 4^ο του 2023 κατά παράβαση των διατάξεων των 60, 61, 62 και 64 του Ν. 4172/2013 περί Φορολογίας Εισοδήματος. Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 54 παρ. 1α , 1β, 1γ και του αρ. 54 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 85 του Ν. 5104/2024 (πρόστιμο 500,00 ευρώ) και β) μη υποβολή δηλώσεων ενδοκοινοτικών συναλλαγών, για τους μήνες 1^ο, 2^ο, 4^ο, 6^ο, 7^ο, 8^ο και 9^ο του 2023, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 36 και 38 του Ν, 2859/2000 περί Φ.Π.Α, και των άρθρων 10 και 11 του ν. 5104/2024 — ΚΦΔ. Η παραπάνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 53 παρ. 1α και παρ. 2α του Ν. 4987/2022 (7*100=700,00 ευρώ).

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2024** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **1.000,00 ευρώ** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση : μη έκδοση ενός τουλάχιστον παραστατικού διακίνησης ή πώλησης αγαθών, για τα αγαθά που, δεν βρέθηκαν στο χώρο της επιχείρησης κατά την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις της παραγράφου 1 ιε και της παραγράφου 2η του αρ. 54 του Ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 85 του Ν. 5104/2024 (πρόστιμο 1.000,00 ευρώ).

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, που έχει αντικείμενο εργασιών την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιοκτητήτων ακινήτων, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/11/2021-30/09/2023 με βάση την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας.

Οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο διαφορές καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα με προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Έλλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη και δεν συμπεριέλαβε στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου τις Ενστάσεις - Αντιρρήσεις που νομίμως κι εμπροθέσμως, δυνάμει του άρθρου 33 Ν. 5104/2024, πρόβαλε. Οι εν λόγω ενστάσεις απεστάλησαν μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από το λογιστικό κέντρο που την εκπροσωπεί προς τον υπογράφοντα τις εκθέσεις ελέγχου επόπτη ελέγχου, στην υπηρεσιακή ηλεκτρονική του διεύθυνση, έλαβε δε μάλιστα, αριθμό πρωτοκόλλου

- Το αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της φορολογικής Διοίκησης.
- Έλλειψη αιτιολογίας. Εσφαλμένος προσδιορισμός χρεωστικού υπολοίπου στο φορολογικό έτος 2022.
- Κατ' εσφαλμένη κρίση, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα στο πλαίσιο ανέγερσης πολυτελούς κατοικίας ιδιοκτησίας της με σκοπό την εκμετάλλευση αυτής. Παράνομος ο αποκλεισμός της από την έκπτωση του φόρου.

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

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.

Επειδή, 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 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. **3.....4.....**».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το **άρθρο 28** του **Ν. 4987/2022** προβλέπει: «**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 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.....**».

Επειδή στη με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής :

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο **1** του άρθρου **28** προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της

έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο...

Άρθρο 62

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου, δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της

σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ΕΛΠ – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, που συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής της Προϊσταμένης της, εκδοθείσας λόγω της από αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις 25/07/2024 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, δηλαδή αναρτήθηκε στην ηλεκτρονική θυρίδα του συστήματος Taxisnet, μέσω της διαδικασίας της ηλεκτρονικής κοινοποίησης, το από 24/07/2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση χρήσεις καθώς και οι Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμων, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της, με προθεσμία είκοσι ημερών. Την ίδια ημέρα απεστάλη και μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ηλεκτρονική διεύθυνση της προσφεύγουσας. Η ανάγνωση του μηνύματος πραγματοποιήθηκε στις 09/08/2024, ωστόσο η κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελέστηκε 10 ημέρες μετά την ανάρτηση και αποστολή του σχετικού μηνύματος, ήτοι στις 04/08/2024.

Στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι η προθεσμία των είκοσι ημερών που τέθηκε παρήλθε άπρακτη και εν συνεχεία εκδόθηκαν οι οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 144 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας :

«Προθεσμίες

1. Οι προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή τα δικαστήρια αρχίζουν από την επόμενη ημέρα μετά την επίδοση ή μετά τη συντέλεση του γεγονότος που αποτελεί την αφετηρία της προθεσμίας και λήγουν στις 7 το βράδυ της τελευταίας ημέρας και αν αυτή είναι κατά το νόμο εξαιρετέα, την ίδια ώρα της επόμενης μη εξαιρετέας ημέρας.

2.Οι προθεσμίες που αρχίζουν με την επίδοση εγγράφου, τρέχουν εναντίον και εκείνου με παραγγελιάτου οποίου έγινε η επίδοση.

3. Το Σάββατο θεωρείται για τον παρόντα Κώδικα εξαιρετέα και μη εργάσιμη ημέρα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/28.7.2006 με θέμα “Λήξη των προθεσμιών που τίθεται με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), του ν. 1809/1988 καθώς και των Α.Υ.Ο.Ο. που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 του Κ.Β.Σ., όταν η τελευταία ημέρα των προθεσμιών αυτών είναι μη εργάσιμη ημέρα για τις Δ.Ο.Υ. (Σάββατο ή επίσημη αργία)” : «...Με αφορμή προφορικά ερωτήματα και αιτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας αναφορικά για το πιο πάνω θέμα και ειδικότερα για την περίπτωση που η τελευταία ημέρα των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του ν. 1809/1988 καθώς και των Α.Υ.Ο.Ο. που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 του Κ.Β.Σ. (υποβολή καταστάσεων, χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων, υποβολή αιτήσεων για παροχή εγκρίσεων από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κ.λ.π.) είναι το Σάββατο, θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

1. με το άρθρο 242 του Α.Κ. ορίζεται ότι η προθεσμία λήγει όταν περάσει ολόκληρη η τελευταία ημέρα και εάν είναι αυτή κατά νόμο εορτάσιμη, όταν περάσει ολόκληρη η επόμενη εργάσιμη.

2. Κατά νόμο εορτάσιμες (ημέρες αργίας δημοσίων υπηρεσιών) είναι οι Κυριακές, οι θρησκευτικές εορτές και οι εθνικές εορτές πανελλήνιας σημασίας, όπως αυτές ορίζονται με την παράγραφο 11 του άρθρου 1 του ν.1157/1981 (ΦΕΚ 126Α) καθώς και οι εθνικές και θρησκευτικές εορτές τοπικής σημασίας.

Οι ημέρες αργίας των δημοσίων υπηρεσιών αναφέρονται αναλυτικά στο 36991/3.10.2005 έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης (ΥΠ. ΕΣ. Δ.Δ.Α.), που έχει κοινοποιηθεί στις Δ.Ο.Υ. με το 1098156/1246/17.10.2005 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης.

3. Σύμφωνα με τα παραπάνω αν η τελευταία ημέρα των προθεσμιών που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και από τις διατάξεις του ν.1809/1988 καθώς και από τις Α.Υ.Ο.Ο. που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 38 του Κ.Β.Σ., είναι αργίες για τις δημόσιες υπηρεσίες, οι προθεσμίες αυτές λήγουν με το πέρας της επόμενης εργάσιμης ημέρας.

4. Επειδή το Σάββατο δεν θεωρείται ως ημέρα αργίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 1 του ν.1157/1981 αλλά είναι μη εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ. ημέρα, γίνεται δεκτό για λόγους πρακτικούς και για λόγους χρηστής διοίκησης ότι και στην περίπτωση που η τελευταία ημέρα των ανωτέρω προθεσμιών είναι Σάββατο οι προθεσμίες αυτές λήγουν με το πέρας της επόμενης εργάσιμης ημέρας.»

Επειδή εν προκειμένω, η προθεσμία των είκοσι ημερών που τέθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στην προσφεύγουσα, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, έληγε την **24/08/2024**, ήτοι 20 ημέρες μετά την κοινοποίηση του από 24/07/2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η οποία πραγματοποιήθηκε με ηλεκτρονική ανάρτηση και αποστολή σχετικού μηνύματος. Καθώς η 24/08/2024 ήταν ημέρα **Σάββατο**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προθεσμία αυτή λήγει με το πέρας της επόμενης εργάσιμης ημέρας, δηλαδή εν προκειμένω την Δευτέρα **26/08/2024**.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε την Δευτέρα **26/08/2024**, μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από το λογιστικό κέντροπρος υπάλληλο της ελεγκτικής αρχής, στην υπηρεσιακή ηλεκτρονική του διεύθυνση, έγγραφο ενστάσεων - αντιρρήσεων που μάλιστα έλαβε από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αριθμό πρωτοκόλλου Ωστόσο οι ως άνω απόψεις της προσφεύγουσας δεν λήφθηκαν υπόψη, παρότι δεν είχαν ακόμη συνταχθεί οι απόοικείες εκθέσεις ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής υπηρεσίας, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα τη μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4987/2022, καθώς παραλήφθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, που συνίσταται στην ακρόαση του φορολογούμενου πριν την έκδοση πράξης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης γίνεται αποδεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας θα πρέπει να ακυρωθούν, λόγω της υφιστάμενης τυπικής πλημμέλειας επί της διαδικασίας έκδοσής τους, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) 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 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή

περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση 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 δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή, σε περίπτωση μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, έχουν εφαρμογή οι ως άνω συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 37 § 2, και 72 § 6 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ)

Κατόπιν αυτών,

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την ακύρωση: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/11/2021-31/12/2021**, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2022-31/12/2022**, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2023-30/09/2023**, δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2022**, ε) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2023** και στ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2024** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.