



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1038

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.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 Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από το ομόρρυθμο μέλος και διαχειρίστρια με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ./....12.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022,

β) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

γ) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

δ) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016,

ε) της υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./....12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022, τις υπ' αριθ./....12.2022 και/....12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ./....12.2022 και/....12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπούμενης από το ομόρρυθμο μέλος και διαχειρίστρια με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο προϊόντων αρτοποιίας, για το φορολογικό έτος 2022, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ./22.08.2022 αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών πρωτογενών εγγραφών των φορολογικών ετών 2016 και 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.4174/2013, που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ς και 2^ν του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης, όπως κωδικοποιήθηκε με τον ν.4987/2022.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία χρήσης φορολογικού έτους 2016 από 478.227,55€ σε 77.910,46€, ήτοι κατά το ποσό των 400.317,09, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας, με την προσθήκη της αξίας των δαπανών μισθοδοσίας, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 400.317,09€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος 22.510,57€ πλέον προστίμου μη υποβολής δήλωσης άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 11.255,28€ και τέλους επιτηδεύματος ποσού 6.200,00€, ήτοι συνολικό ποσό 39.965,85€, κατόπιν προσδιορισμού με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου των ακαθαρίστων εσόδων της σε 465.736,02€ και των καθαρών κερδών της σε 77.622,67€.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.652,21€ και επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 113.177,16€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 56.588,58€, ήτοι συνολικό ποσό 169.765,74€ λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 114.829,37€, δαπανών καθαρής αξίας 623.495,76€.

Με την υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 416,77€ και επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 56.800,82€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 28.400,41€, ήτοι συνολικό ποσό 85.201,23€ λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 57.217,59€, δαπανών καθαρής αξίας 370.405,06€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 22/12/2022 εκθέσεων ΕΛΠ (Ν.4308/2014) – ΚΦΔ (Ν.4174/2013), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./06.05.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, ισχυριζόμενη ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2022 και 31/12/2023 διότι η κοινοποίησή τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 55 του ΚΔΔ με θυροκόλληση στην οικία του ενός εταίρου, στις 23/12/2022, είναι μη νόμιμη, σύμφωνα με τα κριθέντα στην υπ' αριθ. 615/2024 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με το άρθρο 36 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, οριζόταν 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...3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12.12.2019) ορίζεται ότι: «Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της

ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018». Επί δε του άρθρου 66 του ίδιου νόμου αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με τον ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,... 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση...». Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 5 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο της μη ανταπόκρισης της προσφεύγουσας εταιρείας στο υπ' αριθ./22.08.2022 αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και κωδικοποιήθηκε με τον Ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής, με εξαίρεση τα άρθρα 57 και 59. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 και τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, οριζόταν ότι: «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 (Α' 184) 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 εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1125/16.04.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1171) ορίζεται ότι: «... Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου. Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής

Κοινοποίησης. Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί. Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999, Α' 97), όπως ισχύει στην κρινόμενη υπόθεση, ορίζεται, στο άρθρο 50, με τίτλο "Προς ιδιώτες", ότι «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίου 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 διήμευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας...», στο άρθρο 51, με τίτλο "Στην κατοικία", ότι «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, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι. 3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους.», στο άρθρο 52, με τίτλο "Στο χώρο εργασίας" ότι: «1. 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... 2. Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 51 εφαρμόζεται και στις επιδόσεις του άρθρου αυτού.», στο άρθρο 53, με τίτλο "Ειδικές Περιπτώσεις" ότι: «1. Ειδικώς, η επίδοση σε ιδιώτες: α) αν αυτοί νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κρατούνται σε φυλακή,... β) αν πρόκειται για αξιωματικούς, υπαξιωματικούς, οπλίτες ή όργανα των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφαλείας ή του λιμενικού ή πυροσβεστικού σώματος,... γ) αν πρόκειται για πρόσωπα που ανήκουν στην υπηρεσία φάρων, φανών, σηματοφόρων ή υπηρετούν σε εμπορικό πλοίο που βρίσκεται σε ελληνικό λιμένα,... 2. ... 3. ...», στο άρθρο 54, με τίτλο "Σε πρόσωπα γνωστής διεύθυνσης στην αλλοδαπή και σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής" ότι: «Αν η διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας εκείνου τον οποίο αφορά η επίδοση, του νόμιμου αντιπροσώπου και του δικαστικού πληρεξουσίου του, η οποία έχει δηλωθεί, βρίσκεται στην αλλοδαπή, η επίδοση προς αυτούς, αν δεν υπάρχει αντίκλητος, γίνεται με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου στον Υπουργό Εξωτερικών ή στον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο, ο οποίος οφείλει να το παραδώσει, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, σε εκείνον που αφορά

η επίδοση, με έγγραφη απόδειξη, την οποία και υποχρεούνται να διαβιβάσει στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου...», στο άρθρο 55, με τίτλο “Θυροκόλληση” ότι: «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 της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης. 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 ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου» και στο άρθρο 56, με τίτλο “Έκθεση” ότι: «1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση. 2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. 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. ...».

Επειδή, με την υπ’ αρ. 616/2021 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου συντελείται όχι μόνο με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

Επειδή, με την υπ’ αριθ. 615/2024 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι κατά την έννοια του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος ΚΦΔ), η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. αφορά καταρχήν τις επιδόσεις των άρθρων 53 και 54 του αυτού Κώδικα, η δε προσφυγή στην επίδοση καταλογιστικής πράξης δια θυροκολλήσεως είναι νόμιμη, μόνο εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2016 και 2017 (φορολογικών περιόδων 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα) έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2022 και 31/12/2023, διότι η κοινοποίησή τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 55 του ΚΔΔ με θυροκόλληση στην οικία του ενός ομόρρυθμου ετέρου και διαχειριστή, στις 23/12/2022, είναι μη νόμιμη, σύμφωνα με τα κριθέντα στην υπ’ αριθ. 615/2024 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, ενώ η νόμιμη κοινοποίηση αυτών συντελέστηκε στις 09/01/2025, ημερομηνία κατά την οποία έλαβε αντίγραφα αυτών κατόπιν του υπ’ αριθ./20241216/4112 αιτήματος της ομορρύθμου εταίρου και διαχειρίστριας, του με ΑΦΜ

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις 23/12/2022, ημέρα Παρασκευή και ώρα 11:30, ο εντελλόμενος υπάλληλος μετέβη στην οικία του του, ο οποίος έχει την ιδιότητα του διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, επί της οδού 10 στη Βέροια, προκειμένου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις. Καθόσον δεν εντόπισε πρόσωπο δεκτικό επίδοσης, ο υπάλληλος θυροκόλλησε παρουσία μάρτυρα τις εν λόγω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ΚΔΔ, και συνέταξε την προβλεπόμενη έκθεση επίδοσης. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτουν εκείνα τα γεγονότα που καθιστούσαν αδύνατη την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων με ψηφιακά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4987/2022 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1125/16.04.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1171) και τα κριθέντα στην υπ' αριθ. 615/2024 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να είναι νόμιμη η κοινοποίησή τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 55 του ΚΔΔ με θυροκόλληση. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει η κοινοποίηση των υπ' αριθ. /12.2022 και /12.2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχως, να συντελέστηκε έως την 31/12/2022 και 31/12/2023 αντίστοιχα, ημερομηνίες κατά τις οποίες παραγράφηκε το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου, και ως εκ τούτου σύμφωνα με την κρίση του ΣτΕ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Αντιθέτως, η νόμιμη κοινοποίηση των υπ' αριθ. /12.2022 και /12.2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, των φορολογικών περιόδων 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, συντελέστηκε στις 09/01/2025, ημερομηνία κατά την οποία έλαβε αντίγραφα αυτών κατόπιν του υπ' αριθ. 2728151/20241216/4112 αιτήματός της η ομόρρυθμος εταίρος και διαχειρίστρια, με ΑΦΜ, ημερομηνία κατά την οποία το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι η μη απόδοση κύριου φόρου που υπερβαίνει τις 50.000,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 66 παρ. 3 του Ν.4987/2022, που για το ΦΠΑ είναι 50.000,00€, συνιστά φοροδιαφυγή με αποτέλεσμα ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 να έχει καταστεί δεκαετής (ήτοι έως 31/12/2026 και 31/12/2027 αντίστοιχα) βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί ως προς τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 22/12/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ - ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, στις 24/08/2022 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθ. πρωτ. /22.08.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4174/2013) και προσκόμισης αντιγράφων των λογιστικών της αρχείων εντός της οριζόμενης πενθήμερης προθεσμίας. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα πρόσκληση και η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη. Κατόπιν τούτου, η μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας εταιρείας στο αίτημα για παροχή στοιχείων συντελέστηκε με την παρέλευση της πενθήμερης προθεσμίας, ήτοι 29/08/2022, η δε απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για

έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης, με αποτέλεσμα το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου να παραγράφεται στις 31/12/2027, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 5 του Ν.4987/2022.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./03.02.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./....12.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
2. την ακύρωση υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, λόγω παραγραφής,
3. την ακύρωση υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, λόγω παραγραφής,
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, και
5. την επικύρωση της υπ' αριθ./....12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./....12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2022**

Πρόστιμο παρ. 1 ^ο και 2 ^ο του άρθρου 54 Ν.4987/2022	250,00€
---	---------

**Υπ' αριθ./....12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2016**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Ζημιές που αναγνωρίζονται	478.227,55€	77.910,46€	478.227,55€	-400.317,09€

**Υπ' αριθ. /12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος φόρος	22.510,57€	0,00€	-22.510,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	11.255,28€	0,00€	-11.255,28€
Τέλος επιτηδεύματος	6.200,00€	0,00€	-6.200,00€
Σύνολο φόρων και τελών για καταβολή	39.965,85€	0,00€	-39.965,85€

**Υπ' αριθ. /12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής
περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016**

Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	1.652,21€
Κύριος φόρος	113.177,16€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	56.588,58€
Σύνολο φόρου για καταβολή	169.765,74€

**Υπ' αριθ. /12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής
περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	416,77€
Κύριος φόρος	56.800,82€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	28.400,41€
Σύνολο φόρου για καταβολή	85.201,23€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

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
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.