



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1117

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@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' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... κατά: α) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017** και β) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του .....

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

Επί της από ..**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου του ....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος,(φυσικό πρόσωπο), φόρος ύψους 5.226,82€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 2.613,41€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 519,54€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 8.359,77€**, (λόγω μη κάλυψης αγοράς ακινήτου ύψους 21.817,50€ από τα δηλωθέντα εισοδήματα και προσδιορισμού των φορολογητέων εσόδων του σε 26.870.83€, έναντι των δηλωθέντων εσόδων 5.053,33€, βάσει του Ν. 4172/2013

Με τη με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του ....., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 95.682,13€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 47.841,07€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.969,25€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 161.492,45€**, κατόπιν προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος σε 228.182,50€ έναντι του μηδενικού δηλωθέντος εισοδήματος.

Η διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ποσού 228.182,50€ προέκυψε ύστερα από την πώληση ακινήτου του (ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα υψωμένου ισογείου ορόφου, σε οικοδομή με πρόσοψη επί της οδού ....., εμβαδού 86 τ.μ. μικτών μετά του αναλογούντος ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου και των λοιπών κοινόχρηστων και κοινόκτητων χώρων, μερών και εγκαταστάσεων της όλης οικοδομής), αξίας 250.000,00€ (βάσει του με αριθμό .....-2018 συμβολαίου πώλησης ακινήτων της συμβολαιογράφου ..... το οποίο είχε αποκτηθεί (βάσει του με αριθμό .....-2017 συμβολαίου πώλησης ακινήτων της συμβολαιογράφου ..... στην τιμή των 21.817,50€, και κρίθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση το άρθρο 21 παρ. 3 του ν.4172/2013,

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από .....2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, φορολογικών ετών 2017 και 2018 του ....., σε εκτέλεση της υπ'αρ. ....2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Μη νόμιμη επίδοση της πρόσκλησης και του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου Παράλληλα, επικαλείται τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 27 του ν. 4987/2022 που αφορούν πλέον τον τρόπο διενέργειας φορολογικών ελέγχων από τις οποίες προκύπτει ότι δεν υφίσταται πλέον η διαδικασία της «προσκόμισης» στη «υπηρεσία» των βιβλίων και των στοιχείων του ελεγχόμενου που τηρούσε κατώτερα της Γ' κατηγορίας βιβλία". Η αδυναμία έγχαρτης απόδειξης της παραλαβής των εν λόγω εγγράφων από τον διοικούμενο και της πρόσβασής του σε αυτά, καθιστά, κατ' αποτέλεσμα, απρόθεσμη την ως άνω προβολή στην ηλεκτρονική διεύθυνση ταχυδρομείου ..... Επειδή, η επίδοση από το αρμόδιο όργανο των προαναφερόμενων πράξεων και εκθέσεων, έλαβε χώρα ηλεκτρονικά, και όχι στον ίδιο στην οικία του με δικαστικό επιμελητή, αποτελεί τυπική πλημμέλεια, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 50 και 55 του ΚΔΔ, του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1249/1-12- 2014, δεδομένου ότι δεν έγινε σε ίδιον προσωπικά ή με θυροκόλληση, σε περίπτωση απουσίας του από δικαστικό επιμελητή, καθότι οι προσβαλλόμενες πράξεις υπερβαίνουν το ποσό των 300.000,00€.

2. Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι κατά τον χρόνο της αγοράς του διαμερίσματος δεν υπήρξε καμία πρόθεση επίτευξης κέρδους από τη μεταπώλησή του και εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. Η φορολογική Αρχή που φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, αυθαίρετα χαρακτηρίζει τη συγκεκριμένη συναλλαγή επιχειρηματική. Η απόκτηση του ακινήτου έγινε με σκοπό την ιδιοχρησιμοποίηση και το ποσό του τιμήματος αγοράς καλύπτεται με την εισαγωγή συναλλάγματος από δάνειο που εξασφάλισε στη Γερμανία. Η δε

πώληση του ακινήτου έγινε ευκαιριακά, κάτι που αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι συνέχισε να διαμένει με τη σύζυγό του στο συγκεκριμένο ακίνητο ως μισθωτής μέχρι το 2021. (Το ιδιοκατοίκησε επί δυο μήνες το 2017 και οκτώ το 2018 και στη συνέχεια το μίσθωσα από τον κ. .... μέχρι και το Μάρτιο 2021, οπότε και αποχώρησε) Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις εκδόθηκαν επί τη βάσει άτοπων και ανακόλουθων παραβαινόντων τους κανόνες της συναλλακτικής πρακτικής έμμεσων αποδείξεων και όχι αποδείξεων, όπως απαιτείται από το νόμο. Η φορολογική Αρχή δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στο βάρος της να αποδείξει των αποδιδόμενη παράβαση.

3. Παραβίαση του κανόνα *ne bis in idem* λόγω ανεπίτρεπτης σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων. Το πρόστιμο πρέπει να περιοριστεί στα 100,00 ευρώ με την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ως ευμενέστερης.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι επιβλήθηκαν οι ίδιες κυρώσεις τόσο σε βάρος του με τις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και σε βάρος της ....., που ενήργησε ως πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος και αντίκλητος του προσφεύγοντος στο συμβόλαιο με αριθμό .....-2018.

4. Η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης είναι αντισυνταγματική καθώς παραβιάζει την αρχή της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου ( άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος). Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή: α) Τα ως άνω συμβόλαια αγοράς και πωλήσεως β) Βεβαιώσεις κατοικίας, εργασίας και ασφάλισης στη Γερμανία γ) Δήλωση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ΑΑΔΕ δ) Αντίγραφο της κίνησης του ηλεκτρονικού μου ταχυδρομείου Κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ε) Μισθωτήρια στ) Υπεύθυνη δήλωση ότι τα προσαγόμενα έγγραφα ανταποκρίνονται σε αυτά που περιλαμβάνονται στα οπτικά μέσα Εξουσιοδότηση προς τον πληρεξούσιο δικηγόρο του.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα

αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «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. .... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο

αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/16.04.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ: «... 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**, στο Έκτο Τμήμα-Γενικά Θέματα της Διαδικασίας Κεφάλαιο Γ'- Επιδόσεις του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται:

«άρθρο 55 Θυροκόλληση

1.Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α. αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε 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 τη έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στη επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, το επιδοτέου εγγράφου στη θύρα του χώρου εργασίας ή της κατοικίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

#### Άρθρο 56 Έκθεση

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 το 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. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της θυροκόλλησης ή της παράδοσης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

#### Άρθρο 57 Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

**Επειδή** στην απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε) ΠΟΛ1249/2014 ορίζεται: «Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:...5.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 η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση.

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.

7....8.....9...10.Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, ή από την οικία του, αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, δύναται να γίνει η επίδοση με παράδοση του επιδοτέου εγγράφου σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του νομικού προσώπου ή σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π. του τυχόν άλλου καταστήματος όπου ο νόμιμος εκπρόσωπος εργάζεται, ή σε σύζυγο, σύνοικο κ.λ.π. αν η επίδοση γίνεται στην οικία του νομίμου εκπροσώπου, με την προϋπόθεση να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία του νομίμου εκπροσώπου, μαζί με το όνομα και την ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο.11.....12....13.Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση.14.Με το αριθμ. πρωτ. ΔΝΥ Δ 1070485 ΕΞ 2013/19-4-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης απεστάλησαν σχέδια αποδεικτικών επίδοσης, προκειμένου αυτά να χρησιμοποιούνται ως υποδείγματα από τις Δ.Ο.Υ. και τις λοιπές ελεγκτικές Υπηρεσίες, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. 15.Επιπλέον, επισημαίνονται οι διατάξεις της ΠΟΛ.1188/6-9-2011 Απόφασης Υπουργού Οικονομικών περί επίδοσης των καταλογιστικών πράξεων μέσω δικαστικών επιμελητών...».

Επειδή, η ως άνω απόφαση τροποποιήθηκε με την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1029/2015 ως εξής : 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,** με την Α. 1025/18.02.2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Επικαιροποίηση στη ψηφιακή πύλη myAADE των στοιχείων επικοινωνίας των πιστοποιημένων χρηστών των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.», αποφασίσθηκε ότι: «1. Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και οι νομικές οντότητες, που είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, οφείλουν να επικαιροποιούν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας», τα στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας τους, ήτοι τις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) και τα τηλέφωνα τους (Κινητό και Σταθερό τηλέφωνο). Τα στοιχεία αυτά δύνανται, κατ' επιλογή του ενδιαφερόμενου, να συγχρονίζονται με το Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας (ΕΜΕπ). 2. Για την ηλεκτρονική επικοινωνία ο συναλλασσόμενος με την ΑΑΔΕ δηλώνει τουλάχιστον ένα εκ των κατωτέρω: (α) «Προσωπικό e-mail», ως διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην οποία έχει πρόσβαση ο ίδιος. Στη διεύθυνση αυτή αποστέλλονται ειδοποιήσεις για την ανάρτηση -κοινοποίηση όλων των πράξεων, εγγράφων και ενημερωτικών μηνυμάτων της Φορολογικής Διοίκησης στον λογαριασμό του φορολογούμενου στην εφαρμογή e-κοινοποιήσεις στο myAADE, περιλαμβανομένων αυτών που ενδεχομένως περιέχουν ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα, τα οποία δεν αφορούν σε φορολογικές δηλώσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη. (β) «e-mail Βοηθού Εκπλήρωσης». Ως τέτοιο δηλώνεται η ηλεκτρονική διεύθυνση του προσώπου που συναινεί να συνδράμει τον δηλούντα στην εκπλήρωση των φορολογικών ή άλλων υποχρεώσεων του. Κατά τη διαδικασία της δήλωσης της ηλεκτρονικής διεύθυνσης, ο ενδιαφερόμενος πολίτης καλείται υποχρεωτικά να επιλέξει από αποκλειστική λίστα ρόλων (ενδεικτικά, λογιστής, σύμβουλος, συγγενής/οικείο πρόσωπο) τη σχέση του με τον Βοηθό Εκπλήρωσης. Στην ηλεκτρονική

διεύθυνση του Βοηθού Εκπλήρωσης αποστέλλονται ειδοποιήσεις για την ανάρτηση - κοινοποίηση στον λογαριασμό του φορολογούμενου στην εφαρμογή e-κοινοποιήσεις στο myAADE, πράξεων, εγγράφων και ενημερωτικών μηνυμάτων της ΑΑΔΕ. Σε αυτά μπορεί να περιέχονται ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα που προκύπτουν από ή περιλαμβάνονται σε φορολογικές δηλώσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη (πχ δηλώσεις ΕΙ, πράξεις διορθωτικού ή διοικητικού προσδιορισμού). Με την προϋπόθεση της συναίνεσης του φορολογούμενου (check-box), μπορεί να περιέχονται και προσωπικά δεδομένα (ευαίσθητα ή μη), που δεν σχετίζονται με φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη προς τη Φορολογική Διοίκηση (π.χ. κοινοποίηση ατομικών ειδοποιήσεων καταβολής μη φορολογικών υποχρεώσεων, όπως πρόστιμα τροχαίας, υποχρεώσεις υπέρ τρίτων κ.λπ.). Σε περίπτωση μη συναίνεσης, η ειδοποίηση αποστέλλεται μόνο στο «Προσωπικό e-mail» ή, εφόσον δεν έχει καταχωρηθεί τέτοιο, η κοινοποίηση πραγματοποιείται κατά τις κείμενες διατάξεις....4. Η επικαιροποίηση των στοιχείων επικοινωνίας της παρ. 1 της παρούσας πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της ΑΑΔΕ έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησης....».

Όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 616-618/2021 Ολ.), “6. ... από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε

συγκερασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαίτερως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι

οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). 7. Επειδή, τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία έχουν γίνει δεκτά κατά πάγια νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939 για φορολογία καθαρών προσόδων, ΣτΕ 420/1966, 2052/1983 για φορολογία κληρονομιών, δωρεών, προικών κ.λπ., ΣτΕ 66/1971, 2517/1972, 2240/1974, 1801-1803, 2499-2500/1975, 732/1990, 329, 523/2000 για φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, ΣτΕ 732/1990, 5461, 5470/1996, 2101/2001, σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική αξίωση του Δημοσίου δεν θεωρείται παραγραφείσα, όταν, αν και δεν έγινε κοινοποίηση της σχετικής καταλογιστικής πράξης ή η γενόμενη κοινοποίηση είναι άκυρη, ο φορολογούμενος άσκησε κατ' αυτής προσφυγή σε χρόνο, κατά τον οποίο δεν είχε παρέλθει ο χρόνος της παραγραφής), αποτυπώθηκαν παγίως και στη φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα, πλείστες όσες διατάξεις προέβλεπαν ως προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, όπως

στη φορολογία εισοδήματος τα άρθρα 68 [του] ν.δ. 3323/1955 (Α' 214) και 84 [του] Κ.Φ.Ε. [ν. 2238/1994, Α' 151], στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, προικών κ.λπ. τα άρθρα 102 [του] ν.δ. 118/1973 (Α' 202) και 102 [του] ν. 2961/2001 (Α' 266) (πρβλ. ΣτΕ 2792/1987, 2101/2001, 1260/2011, 101/2012), στη φορολογία ακίνητης περιουσίας τα άρθρα 17 [του] ν. 11/1975 (Α' 34) (πρβλ. ΣτΕ 1155/1991, 2801/1994 7μ., 823/1995) και 45 [του] ν. 3842/2010 (Α' 58), στη φορολογία προστιθέμενης αξίας τα άρθρα 52 [του] ν. 1642/1986 (Α' 125) και 57 [του] ν. 2859/2000 (Α' 248) (ΣτΕ 616-618/2021 Ολ.).

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170, Κ.Φ.Δ. και ήδη σήμερα Ν. 4987/2022), ο οποίος ισχύει από την 1.1.2014 (βλ. άρθρο 67, αναριθμηθέν σε 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, Α' 129) και ως εκ τούτου είναι εφαρμοστέος, ορίζει, στο άρθρο 1 ότι: «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, [βεβαίωσης] και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά.», στο άρθρο 2 «Πεδίο εφαρμογής», όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 2 του ν. 4223/2013 (Α' 287), ότι: «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α. Φόρο Εισοδήματος. β. .... στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.», στο άρθρο 5 «Κοινοποίηση πράξεων», όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 39 παρ. 8 του ν. 4223/2013, ότι: «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, γ) ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ... 4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή. 5. ... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α` των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση της στο λογαριασμό του προσώπου το

οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. 7. ...», στο άρθρο 10 “Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο” (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του αρχικά με το άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4223/2013, στη συνέχεια με το άρθρο 40 παρ. 2 του ν. 4410/2016 και την αντικατάστασή του με το άρθρο 355 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α’ 5) ότι “1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ... β. ... γ. ... Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. δ. ... ε. ... 2. ... 3. α. Ο φορολογούμενος φυσικό ή ... πρόσωπο ή ... υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ... με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής. ... β. ... 4. ... 5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείψει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις. 6. ...” και στο άρθρο 11 “Αριθμός φορολογικού μητρώου”, ότι: “1. Η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο. 2. Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, ο οποίος δύναται να επεκτείνεται κατά ένα πρόθεμα, χρησιμοποιείται σε όλες τις φορολογίες στις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας και σε όσες άλλες περιπτώσεις προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. 3. ... 4. ... 5 ... 6. ... 7. ... 8. ... 9. Η Φορολογική Διοίκηση χρησιμοποιεί τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε μορφή επικοινωνίας με τον φορολογούμενο σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις του. 10. ... ». Περαιτέρω, στο άρθρο 32 του εν λόγω Κώδικα “Διοικητικός προσδιορισμός φόρου” ορίζεται ότι “1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στο

φορολογούμενο (έτσι όπως η παρ. 1 ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 46 παρ. 2 του ν. 4223/2013) 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου” και στο άρθρο 36 παρ. 1 αυτού “Παραγραφή”, 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 36 του Κ.Φ.Δ. ..”. Στην αιτιολογική έκθεση της (αρχικής) διάταξης του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., με την οποία το πρώτον ρυθμίστηκε ο τρόπος ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης, διαλαμβάνεται ότι: “Με το άρθρο 5 σκοπείται κατ’ αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο - βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015». Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1188/2011 [Β’ 1993] με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β’ 2756/11-10-2012), ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ. [Ακολουθώντας με την ΠΟΛ.1043/2018 (Β’ 1002) το ποσό των 300.000 ευρώ ορίστηκε σε 1.000.000 ευρώ]. Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (αρθ. 49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του αρθ. 22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.”

Εξάλλου, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε, αρχικώς, η ΠΟΛ.1125/2014 με θέμα "Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης" του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β' 1171). Ειδικότερα, στο άρθρο 1 αυτής με τίτλο "Πεδίο Εφαρμογής", ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του Ν.Δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α' 90)", στο άρθρο 2 "Υποχρεώσεις Φορολογουμένων", ότι: "Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr) στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.", στο άρθρο 3 "Διαδικασία Κοινοποίησης" ότι: "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.", στο άρθρο 4 (Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης), ότι: "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.” και στο άρθρο 5 (Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης), ότι: “Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.”. Εξάλλου, στην Εγκύκλιο Ε.2162/13.10.2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.” και ειδικότερα στην παρ. Γ8 αυτής ορίζεται ότι “Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α’ της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο TAXISnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.”.

Ακολουθώντας με το άρθρο 1 του ν. 4386/2016 (Α’ 94) συνεστήθη η “Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων” με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της, η οποία απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, αλλά μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Στο άρθρο 2 του νόμου αυτού απαριθμούνται ενδεικτικά οι αρμοδιότητές της, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και η είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων (περ. α), η ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή η προμήθειά του, που είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της και η

ασφάλεια και διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδίως λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των Φορολογικών και των Τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους (περ. ιθ), η παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας (περ. κ), ο καθορισμός της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (περ. κα). Περαιτέρω, στο άρθρο 37 εδ. β' - δ' του αυτού νόμου, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι "Το λογισμικό εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων και υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Αρχής σχεδιάζεται και αναπτύσσεται μόνο από την Αρχή και τίθενται σε παραγωγική λειτουργία κατ' εντολή της. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δεδομένων και του λογισμικού εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων της και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησής της. Τα δεδομένα που διαχειρίζεται η Αρχή ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Οι διαδικασίες τήρησης, πρόσβασης, διάθεσης, χορήγησης και δημοσιοποίησης των δεδομένων διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 Α' 170), του άρθρου 11 του Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001 Α' 265), καθώς και από τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δικτυακών τόπων που χρησιμοποιεί για την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις αρμοδιότητές της. Το λογισμικό εφαρμογών των Πληροφοριακών συστημάτων, οι υπηρεσίες Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και οποιοδήποτε άλλο θέμα αρμοδιότητας της Αρχής που παρέχονται μέσω δικτυακών τόπων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και Διοικητικής Υποστήριξης (Γ.Γ.Π.Σ. και Δ.Υ.) ή άλλων υπηρεσιών μεταφέρονται σε δικτυακούς τόπους της Αρχής το αργότερο μέχρι τις 31.3.2017". Εξάλλου, στο άρθρο 47 παρ. 5 του ν. 4623/2019 (Α' 134) ορίζεται ότι τα φορολογικά και τελωνειακά δεδομένα, τα διαχειρίζεται αποκλειστικά η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4389/2016, ενώ δεν εμποδίζεται η χορήγηση των φορολογικών και τελωνειακών δεδομένων για σκοπούς διαλειτουργικότητας, υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το άρθρο 11 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, καθώς και τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Δ. καθιερώνεται ως τρόπος κοινοποίησης, μεταξύ άλλων, των πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση σύμφωνα με τον Κώδικα αυτό, η διενέργεια ηλεκτρονικής κοινοποίησης είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3979/2011, οι

διατάξεις 1 έως 37 του οποίου, πάντως, καταργήθηκαν με το άρθρο 108 περ. στ' του ν. 4727/2020 (Α' 184/23-9- 2020) και δεν κατά το χρόνο που έλαβαν χώρα οι κοινοποιήσεις στον προσφεύγοντα είτε στο λογαριασμό του προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης. Ειδικότερα, σύμφωνα με την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. απόφαση 157/2023 ΣΤΕ) με τη διαγραφόμενη στις διατάξεις του άρθρου 5 (παρ. 2 περ. α') και (παρ. 6) του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με τις ειδικότερες ρυθμίσεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1125/2014 τίθενται ενιαίοι κανόνες, ειδικοί και συγκεκριμένοι αποκλειστικώς εφαρμοστέοι σε περίπτωση ηλεκτρονικής κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση, ώστε να διασφαλίζεται ότι ο φορολογούμενος λαμβάνει νόμιμα γνώση αυτών, τους οποίους ισχυρίζεται ότι ακολούθησε εν προκειμένω η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, σύμφωνα με την, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.,ΠΟΛ.1125/2014, η ηλεκτρονική κοινοποίηση της πράξεως στο λογαριασμό του προσώπου που αφορά αυτή ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού του εκπροσώπου στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης, στο οποίο ο φορολογούμενος οφείλει προηγουμένως να έχει αποκτήσει κωδικό πρόσβασης και να έχει δηλώσει στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας, συντελείται: ι) με την ανάρτηση της καταλογιστικής πράξεως κ.λπ, και των συγκοινοποιούμενων με αυτήν εγγράφων στο Λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet και ιι) την εν συνεχεία αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από το φορολογούμενο διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου. Η τήρηση της προπεριγραφείσας διαδικασίας ηλεκτρονικής κοινοποίησης, μεταξύ άλλων, των καταλογιστικών πράξεων, εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, με την οποία σκοπείται η αποφυγή περιπτώσεων πλημμελών επιδόσεων, δεν συναρτάται με τυχόν υπόδειξη του φορολογούμενου αυτής ως προτιμώμενης, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1125/2014, η δημιουργία λογαριασμού εκ μέρους του φορολογούμενου στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης προβλέπεται ως υποχρεωτική. Η υποχρεωτικότητα αυτή σε συνδυασμό με το πλέγμα διατάξεων στο άρθρο 11 του Κ.Φ.Δ. για την απόδοση σε κάθε φορολογούμενο αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ), διασφαλίζουν καταρχήν την ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητάς (αυθεντικοποίηση) του φορολογούμενου ικανοποιώντας την τήρηση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αλλά και του συνταγματικά κατοχυρωμένου στο άρθρο 5Α του Συντάγματος γενικού δικαιώματος πληροφόρησης του πολίτη, εν προκειμένω του φορολογούμενου, σε σχέση με υποχρεώσεις του με σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις για την περιουσία του, εκπληρώνοντας, παράλληλα την υποχρέωση του Κράτους να διευκολύνει την πρόσβαση των πολιτών σε πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επιπλέον, η εκ παραλλήλου με την

ανάρτηση της κοινοποιούμενης πράξης στο Λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet δημιουργία στο αυτό σύστημα ηλεκτρονικού εκτυπώσιμου πιστοποιητικού παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο άρθρο 5 της ως άνω ΠΟΛ.1125/2014 στοιχεία, το οποίο καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί, σε συνδυασμό με την καθιερούμενη πρόσθετη υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να ειδοποιήσει το φορολογούμενο για την έκδοση και ανάρτηση της πράξης δια της αποστολής ηλεκτρονικού μηνύματος στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στην οποία (ειδοποίηση) αναφέρεται ο ΑΦΜ του φορολογούμενου, το όνομα/επωνυμία και το είδος της αναρτηθείσας πράξης κ.λπ., συνιστούν κεφαλαιώδους σημασίας διαδικαστικές προϋποθέσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης και τούτο διότι η τήρησή τους επέχει θέση επίδοσης της καταλογιστικής πράξης, δεδομένου ότι μέσω αυτών διασφαλίζεται η εξακρίβωση του ακριβούς χρόνου κατά τον οποίο έλαβε χώρα η αποστολή, παραλαβή και πρόσβαση του φορολογούμενου στο περιεχόμενο της πράξης, η οποία συνεπάγεται την έναρξη εννόμων συνεπειών (λ.χ. διακοπή της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου) ή προθεσμιών (λ.χ. αυτές που αφορούν την άσκηση διοικητικών προσφυγών ή ενδίκων βοηθημάτων). Ενόψει αυτών, με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με την κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του εν λόγω άρθρου εκδοθείσα ΠΟΛ.1125/2014, ρυθμίζεται κατά τρόπο εξαντλητικό η διαδικασία της ηλεκτρονικής κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, η οποία καθιερώνεται προς το δημόσιο συμφέροντος σκοπό της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων.

Για την ταυτότητα του νομικού λόγου τα ανωτέρω ισχύουν όχι μόνο για τις καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής αλλά και για την κοινοποίηση των προπαρασκευαστικών πράξεων στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου (κοινοποίηση εντολής ελέγχου, γνωστοποίησης, κοινοποίηση Σ.Δ.Ε.).

Από την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (157/2023 ΣτΕ) προκύπτει ότι το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της χώρας δε συναρτά την εγκυρότητα της ηλεκτρονικής κοινοποίησης πράξεων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση οίκοθεν/αυτεπαγγέλτως, με την προηγούμενη υποβολή δήλωσης - επιλογή στο ΕΜΕπ από τον φορολογούμενο περί ηλεκτρονικής κοινοποίησης εγγράφων και την συνακόλουθη άντληση των στοιχείων του φορολογούμενου από το ΕΜΕπ, (Εθνικό Μητρώο επικοινωνίας), ώστε να διασφαλίζεται η ταυτοποίησή του και τα ακριβή στοιχεία επικοινωνίας του.

**Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έλαβε γνώση όλων των κοινοποιούμενων εγγράφων (της πρόσκλησης, της κλήσης για ακρόαση ή οιοδήποτε άλλου εγγράφου της διαδικασίας), στο e-mail ..... που είχε δηλώσει στην Α.Α.Δ.Ε. (προσκομίζοντας εκτύπωση των e-mail του, όπου δεν υπάρχει e-κοινοποίηση εγγράφων μέχρι την 13.12.2023) ούτε παρέλαβε στην οικία του με δικαστικό επιμελητή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 50 και 55 του ΚΔΔ, του άρθρου 5 του Ν.4987/2022 και της ΠΟΛ. 1249/1-12- 2014, καθότι οι προσβαλλόμενες πράξεις υπερβαίνουν το ποσό των 300.000,00€, ούτε παρέλαβε ταχυδρομικώς ειδοποίηση που να τον καλεί σε έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.4987/2022, με αποτέλεσμα να μην ενημερωθεί, και να ανταποκριθεί εγκαίρως στο αίτημα της φορολογικής αρχής προσκομίζοντας τα δικαιολογητικά στοιχεία των υπό κρίση ετών.**

**Επειδή, εν προκειμένω από τη φορολογική αρχή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μέσω του taxis η με αριθμό .....06-10-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ....., εκδοθείσα βάσει της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022), για έλεγχο φορολογίας εισοδήματός του φορολογικών ετών 2017 -2020 και γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70§15 του ν. 4987/2022, με αρ. καταχ. Ανάρτησης .....10.2023, ώρα 11:58:07 π.μ. και ημερομηνία ανάγνωσης 12.12.2023, ώρα 18:49:04 μ.μ. και παράλληλα ημερομηνία αποστολής στο e-mail 11.10.2023, ώρα 12:00:27 μ.μ. Ο προσφεύγων δεν έκανε χρήση των ευεργετικών διατάξεων υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη 2017-2020.**

**Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....-07-2023 εμπιστευτικό έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.**

**Εν συνεχεία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μέσω του taxis η με αριθμό πρωτ. ....-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, με αρ. καταχ. Ανάρτησης .....2023, ώρα 13:59:42 μ.μ. και ημερομηνία ανάγνωσης 12.12.2023, ώρα 18:48:36 μ.μ. και ημερομηνία αποστολής e-mail 18.10.2023, ώρα 14:00:20 μ.μ. με την οποία ζητούντο από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 με τα συνημμένα σε αυτές δικαιολογητικά ως προς τα δηλωθέντα ποσά, στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.**

**Στις 31.10.2023, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μέσω του taxis το με αριθμό .....-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου /Κλήση προς Ακρόαση άρθρου 28 Ν. 4987/2022 και**

άρθρου 6 Ν. 2690/1999 καθώς και οι σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αρ. καταχ. Ανάρτησης ...../31.10.2023, ώρα 11:38:45 π.μ. το οποίο αναγνώσθηκε από τον προσφεύγοντα την 12.12.2023 και ώρα 18:47:35 μ.μ. και αποστολή στο e-mail την 31.10.2023 και ώρα 11:45:13 π.μ στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου εντός της ορισθείσας προθεσμίας των είκοσι ημερών (20) να υποβάλλει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων ελέγχου

Ακολούθως συντάχθηκε η από 05.12.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του ..... και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές καταλογιστικές πράξεις με τις οποίες προσδιορίσθηκε ο επιπλέον οφειλόμενος φόρος εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 οι οποίες κοινοποιήθηκαν την 08.12.2023 στον προσφεύγοντα δια θυροκολλήσεως στη κατοικία του στη δηλωθείσα διεύθυνση ....., λόγω άρνησης παραλαβής των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου. Η θυροκόλληση πραγματοποιήθηκε παρουσία του συναδέλφου κ....., με την ιδιότητα του μάρτυρα και συντάχθηκε έκθεση επίδοσης.

**Επειδή,** οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν υπερβαίνουν το ποσό των 1.000.000,00€, δεν απαιτείται η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με δικαστικό επιμελητή (ΠΟΛ.1043/2018).

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, δεν προκύπτουν λόγοι παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 5, 14 και 28 του Ν.4987/2022 που να συνίστανται στην ακύρωση της κοινοποίησης α) του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, β) του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/13 και γ) των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου καθώς όλες οι κοινοποιήσεις (κοινοποίηση εντολής, γνωστοποίησης, πρόσκληση άρθρου 14 Ν. 4987/2022, κοινοποίηση Σ.Δ.Ε.) που έλαβαν χώρα στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου συντελέσθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα τόσο με την ανάρτηση των σχετικών εγγράφων στο Λογαριασμό του στο σύστημα TAXISnet, όσο και η εν συνεχεία αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου, η οποία γίνεται αυτόματα από το σύστημα μετά την ανάρτηση εγγράφου για ηλεκτρονική κοινοποίηση και των προσβαλλόμενων πράξεων δια θυροκολλήσεως στη κατοικία του στη τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση .....

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς το 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 1, 2 και 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. - ν. 4172/2013, Α' 167), , ορίζονται τα εξής: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα

που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ... **Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.**».

Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., κάθε πράξη (μεμονωμένη ή συμπτωματική) με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους, θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή». Το σύνολο δε των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές -μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις- θεωρείται ως «κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα». Εξάλλου, όσον αφορά ειδικότερα τις αγοραπωλησίες ακινήτων, όπως κρίθηκε νομολογιακώς (ΣτΕ 2261/2020), «επιχείρηση» με τέτοιο αντικείμενο δεν αποτελεί η κάθε αγορά και (μετα)πώληση ακινήτων από την οποία προκύπτει χρηματική ωφέλεια, αλλά μόνο η κατά σύστημα αγορά (ήτοι, απόκτηση από επαχθή αιτία) και εν συνεχεία πώληση ακινήτων κατά τρόπο εμφανίζοντα ότι, από τον συνδυασμό των ενεργουμένων πράξεων αγορών και πωλήσεων ακινήτων, επιδιώκεται ο πορισμός κέρδους (από τη διαφορά τιμών αγοράς και πωλήσεως) ή/και κεφαλαίων χρησίμων για την άσκηση της εν λόγω επιχείρησης και όχι απλώς η μέριμνα προς επωφελέστερη αξιοποίηση κεφαλαίων (πρβλ. ΣτΕ 362/1934, 639/1941, 314/1953, 1953/1960). Η ύπαρξη δε κερδοσκοπίας, η οποία θεωρείται κατ' αρχήν συντρέχουσα όταν από τα εκάστοτε γενόμενα δεκτά πραγματικά περιστατικά συνάγεται ότι ορισμένο πρόσωπο επιδίδεται (όχι κατά συγκυρίαν και μεμονωμένως αλλά) εκ συστήματος σε συναλλακτικές πράξεις αγοραπωλησιών (ήτοι για μεγάλο χρονικό διάστημα, με πλείονες ομοειδείς και επαναλαμβανόμενες πράξεις αγοράς και πωλήσεως περισσότερων εδαφικών εκτάσεων, σε μία ή περισσότερες περιοχές κ.λπ.), δεν μπορεί να αποκλεισθεί για τον λόγο ότι η μεταπώληση των ακινήτων κλιμακώνεται χρονικώς σε πλείονα έτη ή και αρκετά μεταγενεστέρως από το έτος αγοράς ενός εκάστου των ακινήτων (πρβλ. ΣτΕ 2917/1978), εφόσον, πάντως, από άλλες σοβαρές και μη ανατρεπόμενες ενδείξεις, κατά την κρίση των φορολογικών αρχών και ακολούθως των διοικητικών δικαστηρίων, προκύπτει η άσκηση επιχειρήσεως, ούτε για τον λόγο ότι η ως άνω δραστηριότητα δεν περιβάλλεται εξωτερικά τη μορφή εμπορικής εγκατάστασης, καθόσον η ύπαρξη σχετικής «οργάνωσης» δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της έννοιας της «επιχείρησης» (ΣτΕ 3387/1974,



1853/1987). Εξάλλου, δεν αποκλείεται κατά τον νόμο (άρθρο 21 παρ. 3) να συντρέχει περίπτωση “επιχείρησης” και από μεμονωμένες ή συμπτωματικές συναλλακτικές πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων εν γένει (δηλαδή ακινήτων κάθε είδους εφόσον ο νομοθέτης δεν κάνει διάκριση), εφόσον αυτές αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους (ΣτΕ 2137/1989, 223/1981, πρβλ. και ΣτΕ 1386/1981, 873/1991, 2843/1992) και δεν συνιστούν απλώς αξιοποίηση κεφαλαίου. Η ύπαρξη δε κερδοσκοπικού σκοπού, στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να συνάγεται από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται (ΣτΕ 1884, 2111/2018, πρβλ. ΣτΕ 873/1991, ΣτΕ 2843/1992, 630/1985, 223/1981, 3387/1974, 4201/1977, 834/1967 κ.ά), όπως είναι, μεταξύ άλλων, το είδος, η έκταση, η φύση και τα γενικά ή ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων, ο αριθμός των πράξεων αγοραπωλησιών, η διαφορά τιμήματος αγοράς και μεταπώλησης, ο διαδρομών χρόνος μεταξύ τους- χωρίς ωστόσο, και στην περίπτωση αυτή, μόνη η παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος μεταξύ των εκάστοτε πράξεων αγοράς και μεταπώλησης ακινήτων να αποτελεί κατά τον νόμο στοιχείο αποκλεισμού της προθέσεως κερδοσκοπίας (πρβλ ΣτΕ 2917/1978, 2134-7/1989), όταν αυτή συνάγεται επαρκώς από τις λοιπές περιστάσεις.

Εξάλλου, στην από Ε2031/26.4.2023 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για την παροχή διευκρινίσεων όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 σε “φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μεμονωμένες πράξεις ή και συστηματική διενέργεια πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα”, διελήφθησαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. ... 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με την περ. γ της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του αυτού άρθρου, εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, ορίζεται ότι για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42 του ΚΦΕ. 3. Επίσης, με την περίπτωση α της παρ. 33 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως διαμορφώθηκε μετά και την τροποποίησή της με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5000/2022 (Α’ 226), ορίζεται ότι η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2024. 4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος. Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή

συντάσσονται. ... 5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή. Τέτοιες συνθήκες αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ. Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης. 6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο. 7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ. Ειδικά για τα ακίνητα, ως αφετηρία υπολογισμού του χρονικού διαστήματος των δύο (2) ετών θεωρείται η ημερομηνία υπογραφής του πρώτου οριστικού συμβολαίου. Ακίνητα που πωλούνται

με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων. Ομοίως, η πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως μία συναλλαγή. Αντίθετα, ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο, νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων και όχι το πλήθος των ακινήτων. Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις. 8. Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 όπως αυτό προστέθηκε με την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 η πράξη πώλησης από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Συνεπώς, δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών. Ως προς το χρόνο διακράτησης, διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να έχουν συμπληρωθεί πέντε πλήρη έτη από την ημερομηνία απόκτησης, όπως αυτή προκύπτει από σχετικό έγγραφο (π.χ. νόμιμο παραστατικό, συμβόλαιο κ.λπ.). Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή με τις ως άνω διατάξεις θεσπίστηκαν κριτήρια με βάση τα οποία για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, είτε λόγω του τρόπου κτήσης του περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και αν πραγματοποιήθηκαν σε φορολογικά έτη πριν το 2018. 9. Εάν με την ίδια συναλλαγή πωλούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία, τα υπόψη κριτήρια εξετάζονται για κάθε ένα ξεχωριστά. Εφόσον οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν πληρούνται για κάποιο εξ αυτών, τότε η πώληση του λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ. 10. Αναφορικά με τη μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου, διευκρινίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2019 και μετά (παρ. 18 άρθρου 115 ν. 4549/2018), σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 ως μεμονωμένη πράξη για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΕ. Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2019 και μετά η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν

εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ. 11. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που φυσικό πρόσωπο εταίρος ή μέτοχος σε κατασκευαστική εταιρεία συμφωνεί να παρέχει οικόπεδό του σε κατασκευαστική εταιρεία στην οποία συμμετέχει, προκειμένου η τελευταία να ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής και ο παρέχων λάβει ως αντάλλαγμα διαμερίσματα, εφόσον τα πουλήσει στο μέλλον, επειδή η πώληση αυτή αποτελεί στην ουσία προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης – πώλησης ακινήτων η οποία θα εκδηλωθεί εξωεταίρικά, θεωρείται ότι ενυπάρχει η πρόθεση για την επίτευξη κέρδους και συνεπώς το τυχόν κέρδος το οποίο θα προκύψει από την μελλοντική πώληση αυτών, θα φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ, ακόμη και αν πωληθεί μόνο το ένα από τα ακίνητα που θα λάβει το φυσικό πρόσωπο ως αντάλλαγμα. 12. ... 16. ...».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το οριζόμενο στο άρθρο 14 του Ν.4987/2022 «Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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 έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες 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, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων....».

Σύμφωνα, δε, με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 της Α.1041/2019: «1. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός 5 εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν.4987/2022. Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία

συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία, ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι Πράξεις Διοικητικού/ Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 και το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 (Ν.4987/2022). Οι Πράξεις Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.».

Σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ

2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) –πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να ανταποκριθούν στην κλήση του ελεγκτικού οργάνου για χορήγηση των αναγκαίων πληροφοριακών στοιχείων, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η διακρίβωση της αλήθειας και ο προσδιορισμός του φορολογικού αντικειμένου. Χωρίς τη συνδρομή του, είναι ενδεχόμενη η αποτυχία των ελεγκτικών οργάνων να αποδείξουν τα πραγματικά περιστατικά που είναι κρίσιμα για την υπαγωγή στους εφαρμοστέους κανόνες δικαίου και αυτό θα έχει ως συνέπεια είτε την καταφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου (κατ' άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.), είτε τον εσφαλμένο υπολογισμό της φορολογητέας ύλης και άρα την επιβάρυνση του υπόχρεου καθ' υπέρβαση της φοροδοτικής του ικανότητας, κατ' επέκταση, δε , και την ασυμφωνία με τη συνταγματική αρχή του άρθ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών περιστατικών της φορολογικής ενοχής, καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης, κατά βάση φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο φορολογούμενος (λ.χ. έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πραγματική πλάνη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης κλπ βλ. ΣτΕ 61/2010, 2607/2007 , ΣτΕ 2318/2018 Ολομ), εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά, τάσσοντας λ.χ. κάποιο τεκμήριο υπέρ της φορολογικής αρχής, οπότε το βάρος απόδειξης κατανέμεται αναλόγως: ο μεν φορολογούμενος φέρει το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου, η δε φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της βάσης αυτού. Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφόσον η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου, αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: **1.** Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου

34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

Επειδή, στο άρθρο 31 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: ...β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:... γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η

φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα (φυσικό πρόσωπο) δυνάμει της υπ'αρ. ...2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ..... για τα φορολογικά έτη 2017-2020 βάσει του ν.4172/2013 και προέκυψαν τα κάτωθι:

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....-2023 εμπιστευτικό έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες πληροφοριακό δελτίο ο προσφεύγων πραγματοποίησε μια αγοραπωλησία ακινήτου σε διάστημα δεκαοχτώ μηνών, συγκεκριμένα, αγόρασε ένα διαμέρισμα στις 10-02-2017, το οποίο πούλησε σε πολλαπλάσια τιμή σε ξένο υπήκοο στις 31/08/2018. Οι φορολογικές του δηλώσεις ετών 2013-2017 είναι μηδενικές, ενώ για την αγορά του ακινήτου δεν φέρεται να πραγματοποίησε τραπεζικό έμβασμα/μεταφορά. Για την πώληση του ακινήτου όρισε ως πληρεξούσιο την ..... Από την ανάλυση, δε, των κινήσεων των λογαριασμών των δύο μερών (αγοραστή - πληρεξούσιου) επαληθεύεται η πίστωση δύο εμβασμάτων εξωτερικού συνολικού ύψους 250.000,00€ στο λογαριασμό της πληρεξούσιου του προσφεύγοντος ενώ από την ανάλυση των κινήσεων των λογαριασμών της .....δεν φαίνεται να προκύπτει επιστροφή κεφαλαίων προς τον αγοραστή, αλλά ούτε και μεταφορά χρημάτων σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, αντ' αυτού φαίνεται να πραγματοποιούνται αναλήψεις μετρητών ίσες το τίμημα της αγοραπωλησίας χωρίς, όμως, τα ποσά αυτά να πιστώνονται σε λογαριασμό του προσφεύγοντος. Ειδικότερα:



Την 10-02-2017 σύμφωνα με το με αριθμό ../2023 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου ο προσφεύγων, απέκτησε ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα υπωμένου ισογείου ορόφου, σε οικοδομή με πρόσοψη επί της οδού ....., εμβαδού ογδόντα έξι τετραγωνικών μέτρων μικτών μετά του αναλογούντος ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου και των λοιπών κοινόχρηστων και κοινόκτητων χώρων, μερών και εγκαταστάσεων της όλης οικοδομής. Το τίμημα που συμφωνήθηκε για την πώληση του ακινήτου ορίσθηκε στις είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000,00€) ενώ ο φόρος μεταβίβασης που βεβαιώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ανήλθε στα χίλια διακόσια ενενήντα ένα ευρώ και πενήντα λεπτά (1.291,50€) και τα συμβολαιογραφικά έξοδα σε πεντακόσια είκοσι έξι ευρώ (526,00), ήτοι το συνολικό κόστος κτήσης του ακινήτου 21.817,50€ και δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στη με αρ. κατ. ....2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2017 στον κωδ. 735 και στον κωδικό 781 « χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ» δηλώθηκε ποσό ύψους 21.817,50€ για κάλυψη τεκμηρίου της αγοράς του ακινήτου χωρίς ωστόσο ο προσφεύγων να αιτιολογεί με αποδεικτικά στοιχεία, αλλά ούτε προσκομίσθηκαν τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής τα επικαλούμενα έγγραφα (σύμβαση δανείου που έλαβε από το εξωτερικό και ισόποσα εμβάσματα) που να δικαιολογούν το ποσό που κατέβαλε για την αγορά του ακινήτου του.

**Επειδή,** το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο ίδιος ο προσφεύγων.

Συνεπώς εφόσον ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι είχε τη δυνατότητα αγοράς του εν λόγω ακινήτου καθόσον δηλώθηκαν εισοδήματα (μηδενικά), ορθώς δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο το ποσό των 21.817,50€ που δήλωσε ο προσφεύγων στον κωδ. 781 για την κάλυψη τεκμηρίου αγοράς του και φορολογήθηκε εντέλει για το ποσό της αγοράς του ακινήτου ποσού 21.817,50€ που δεν καλύφθηκε από τα εισοδήματά του, με εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης βάσει των άρθρων 30,31,32, 34 του ν.4172/2013.

Ακολουθώντας την 31.08.2018 ο προσφεύγων προέβη στην πώληση του ως άνω ακινήτου με το με αριθμό .....-2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου με αγοραστή τον ..... του ..... (συνταξιούχο), κάτοικο της περιοχής ....., Τουρκίας, έναντι τιμήματος 250.000,00€. Το ποσό δε αυτό από τη πώληση του ακινήτου δεν δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδ. 781 της με αρ. καταχ. ....2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2018 και δεν βρέθηκε πιστωμένο σε τραπεζικό του λογαριασμό.

Η ελεγκτική αρχή, μετά από την επεξεργασία όλων των διαθέσιμων στο φάκελο στοιχείων, έκρινε ότι η αγοραπωλησία του εν λόγω ακινήτου δεν έγινε με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου,

αλλά για την επίτευξη κέρδους και ότι το κέρδος ποσού 228.182,50€ (διαφορά τιμήματος πώλησης 250.000,00€ μείον αγοράς 21.817,50€ ) θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις καθόσον:

-Η πώληση του συγκεκριμένου ακινήτου (την 31.08.2018) συντελέστηκε σε σύντομο διάστημα (εντός δεκαοκτώ μηνών) από την απόκτησή του (την 10-02-2017)

-Η πώληση πραγματοποιήθηκε σε πολύ υψηλότερη τιμή χωρίς να αιτιολογείται η διαφορά αυτή των 228.182,50€ από την αύξηση ακινήτων το υπό κρίση έτος 2018, από τη θέση του ακινήτου ή από τροποποιήσεις, βελτιώσεις, εργασίες ανακαίνισης που τυχόν πραγματοποίησε ο προσφεύγων στο ακίνητο.

-Το ακίνητο ιδιοχρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα για το χρονικό διάστημα 10.02.2017 έως 28.02.2018, βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (δηλωμένη ιδιοκατοίκηση) ετών 2017 και 2018 και ως μισθωτής για δύο μήνες στο έτος 2018 (δηλούμενο ενοίκιο 500,00€)

**Επειδή**, το βάρος απόδειξης, για την ύπαρξη του σκοπού της επίτευξης κέρδους από τον προσφεύγοντα από τις συναλλαγές αυτές, πράγματι το φέρει, η φορολογική αρχή, καθόσον δεν στοιχειοθετείται «συστηματική διενέργεια πράξεων», αλλά η διάπραξη μίας μεμονωμένης συναλλαγής, ωστόσο η Φορολογική Αρχή δύναται να επικαλεστεί όχι μόνο άμεσες αποδείξεις, αλλά και έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), χωρίς αυτό να συνιστά παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης του σκοπού επίτευξης κέρδους.

**Επειδή** βάσει των πραγματικών περιστατικών και όσων έγιναν παραπάνω ερμηνευτικώς δεκτά, δεδομένου ότι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, μπορεί να αποτελεί και η ωφέλεια που προκύπτει από μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη μεταβίβασης ακινήτου, για τον χαρακτηρισμό όμως της πράξης αγοραπωλησίας αυτού ως κερδοσκοπικής, κρίσιμο είναι, αν η πρόθεση για την επίτευξη κέρδους υπήρχε κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου, κριτήριο δε για τη διακρίβωση της ύπαρξης κερδοσκοπικής πρόθεσης, αποτελεί α) το χρονικό διάστημα που παρήλθε από το χρόνο της αγοράς μέχρι την πώληση του ακινήτου, β) αν η αγοραπωλησία έγινε με σκοπό την επίτευξη κέρδους ή την αξιοποίηση κεφαλαίου, καθώς και το ύψος της τιμής πώλησης, εφόσον υπερβαίνει κατά πολύ το κόστος κτήσης.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση για τη διακρίβωση της πρόθεσης του προσφεύγοντος (επίτευξη κέρδους ή την αύξηση κεφαλαίου του) ως προς την πώληση του εν λόγω ακινήτου

του, η φορολογική αρχή στηρίχθηκε στα κρίσιμα στοιχεία: α) ο σύντομος χρόνος (εντός 18 μηνών) μεταξύ αγοράς και πώλησης, ήτοι μικρότερο των δύο ετών και β) και στη σημαντική διαφορά μεταξύ του τιμήματος αγοράς και πώλησης χωρίς να αιτιολογούνται τέτοιες αυξήσεις από τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά ακινήτων κατά το έτος 2018.

Κατά συνέπεια, βάσει του ν. 4172/2013 και της Ε 2031/26-04-2023, το κέρδος που προέκυψε από την αγοραπωλησία του επίμαχου ακινήτου, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του ....., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης 05.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

#### **Ως προς τον 3ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

Επειδή, στη παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Ως προς τον ισχυρισμό, δε του προσφεύγοντος, να του επιβληθεί το πρόστιμο των 100,00 ευρώ της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ως ευνοϊκότερη κύρωση, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος καθώς στην προκείμενη περίπτωση εφαρμόστηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 , ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του φόρου που ίσχυε τόσο κατά το χρόνο τέλεσης της φορολογικής

παράβασης όσο και κατά το χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Σε κάθε περίπτωση το πρόστιμο των 100,00 ευρώ προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.1 περ. α' και παρ.2 περ. α' αφορά διαφορετικές περιπτώσεις που δεν άπτονται της εξεταζόμενης υπόθεσης.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι επιβλήθηκαν οι ίδιες κυρώσεις τόσο σε βάρος του με τις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και σε βάρος της ....., που ενήργησε ως πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος και αντίκλητος του προσφεύγοντος στο συμβόλαιο με αριθμό .....-2018, προβάλλεται αόριστα χωρίς να προσδιορίζει ποιες είναι οι διοικητικές κυρώσεις που επιβλήθηκαν και στην εν λόγω πληρεξούσιο, ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον 4° ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167)ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας.

Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό....

2. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα

Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ'αρ.1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995).

Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.».

**Επειδή, με το άρθρο 6 της ΠΟΛ 1034/2017 ορίζεται ότι: «1. Για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό, από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος, ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς των φορολογικών ετών 2016 και επόμενα, εφόσον στο σύνολο του υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ.**

Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, προκύπτει από το άθροισμα του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματος και της τυχόν διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ν. 4172/2013.

Πραγματικό εισόδημα νοείται το σύνολο των καθαρών εισοδημάτων όλων των κατηγοριών, προ φόρου, που δηλώνονται στη δήλωση, από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, πριν από την κατά περίπτωση παρακράτηση του φόρου και ανεξάρτητα αν αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές των άρθρων 15, 29, 40 και 43 του ν. 4172/2013 ή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος. Το εισόδημα που προκύπτει από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας, είναι αυτό που προσδιορίζεται από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 έως 34 του ν. 4172/2013. Στις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, αφού μειωθούν με την περιπτ. ζ' του άρθρου 33, προστίθενται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32. Το άθροισμά τους

μειώνεται με τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στην παραγρ. 2 του άρθ. 34. Δεν επιβάλλεται εισφορά στις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 33.

Η εισφορά επιβάλλεται στο εισόδημα που απομένει μετά την τυχόν εφαρμογή των μειώσεων που προβλέπονται για τις επιχειρήσεις στις διατάξεις του άρθρου 73 ν. 3842/2010.

Ποσά που δηλώνονται μόνο για να καλύψουν τεκμήρια, όπως είναι ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές και κληρονομίες χρηματικών ποσών, εφάπαξ των ταμείων πρόνοιας ή ασφαλιστικών οργανισμών, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από φορολογικούς κάτοικους αλλοδαπής κ.λπ. και γενικά όλα τα ποσά που δηλώνονται στους κωδικούς **781-782**, δεδομένου ότι δεν αποτελούν εισόδημα, δεν υπάγονται σε εισφορά. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, που λαμβάνουν οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, τα οποία σύμφωνα με τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας απαλλάσσονται του φόρου στην Ελλάδα και φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή, λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή της εισφοράς, ως απαλλασσόμενα εισοδήματα. Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής υπάγονται στις διατάξεις του πιο πάνω άρθρου, για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα, τα οποία είναι και τα μόνα εισοδήματα που υποχρεούνται να δηλώσουν στην φορολογική τους δήλωση.

2. Εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, τα ακόλουθα εισοδήματα που ρητά ορίζει το άρθρο 43Α:

α) Τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

β) Η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013.

γ) Η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013.

δ) Τα εισοδήματα των μακροχρόνια ανέργων που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσων λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Με τις διατάξεις της περίπτωσης θδ' του άρθρου 138 του ν. 4052/2012, οι άνεργοι του ΕΤΑΠ ΜΜΕ και του ΓΕΝΕ εξομοιώνονται φορολογικά με τους άνεργους του ΟΑΕΔ.

Για τις ανάγκες της ομοιόμορφης εφαρμογής απαλλαγής από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης σε όλες τις κατηγορίες των ανέργων και για λόγους της μεταξύ τους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, ως άνεργοι ορίζονται οι φορολογούμενοι που λαμβάνουν επίδομα ανεργίας κατά την 20η Ιανουαρίου του επόμενου φορολογικού έτους, καθώς και όσοι κατά την ημερομηνία

αυτή είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους του ΟΑΕΔ, ή των λοιπών ταμείων ανεργίας που εξομοιώνονται φορολογικά με τον ΟΑΕΔ, για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχόμενους μήνες, πριν και κατά την 20η Ιανουαρίου, ούτως ώστε να θεωρούνται μακροχρόνια άνεργοι.

3. Επίσης απαλλάσσονται από την εισφορά και λοιπά εισοδήματα που δικαιούνται την απαλλαγή με βάση διεθνείς συμβάσεις που διέπουν διεθνείς οργανισμούς ή με ειδικότερο εθνικό νόμο:

α) Αμοιβές υπαλλήλων της Ε.Ε. που υπάγονται στις διατάξεις περί Προνομίων Ασυλιών της Ε.Ε.

β) Αμοιβές των εργαζόμενων στην Τράπεζα Εμπορίου και Ανάπτυξης του Εύξεινου Πόντου, για τους οποίους ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 52 της Ιδρυτικής της Συμφωνίας της Τράπεζας.

γ) Αποδοχές που καταβάλλει ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) στους υπαλλήλους του, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Σύμβασης για τα προνόμια και Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών.

δ) Ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων του ν. 4093/2012.

ε) Ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του ν. 4141/2013.

στ) Εκλογική αποζημίωση του αρθ. 108 του π.δ. 26/ 2007, όπως αυτό κωδικοποιήθηκε σ' ενιαίο κείμενο των διατάξεων της νομοθεσίας για την εκλογή βουλευτών, με το π.δ. 26 /2012.

ζ) Μερίσματα των εταιριών της παρ. 5 του άρθρου 45 του ν. 4141/2013.[..]

**7. Τα παραπάνω ισχύουν για τα εισοδήματα φορολογικού έτους 2016 και επόμενα.**

**Επειδή, εν προκειμένω, η εκκαθάριση της προσβαλλόμενης πράξης, διενεργήθηκε κατόπιν εφαρμογής των όσων ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 43Α και 72 του ν.4172/2013**

**Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.**

**Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται.**

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 02.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου του .....

|                                     | Ποσά σε € |
|-------------------------------------|-----------|
| Διαφορά φορολογητέου ποσού          | 21.817,50 |
| Υπόλοιπο φόρου                      | 5.226,82  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58            | 2.613,41  |
| Εισφορά αλληλεγγύης                 | 519,54    |
| Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή | 8.359,77  |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Η με αριθμό .....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του .....

|                                     | Ποσά σε €  |
|-------------------------------------|------------|
| Διαφορά φορολογητέου ποσού          | 228.182,50 |
| Υπόλοιπο φόρου                      | 95.682,13  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58            | 47.841,07  |
| Εισφορά αλληλεγγύης                 | 17.969,25  |
| Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή | 161.492,45 |

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.