



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ
ΤΗΝ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ

Καλλιθέα, 08/10/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Αριθμός απόφασης: 2753

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία **29/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, αρ. κατά της με αριθμό/26-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 03/06/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το από 22/07/2024 ηλεκτρονικά υποβληθέν Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 29/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/26-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού 54.627,80 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 27.313,90 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.456,48 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **96.398,18 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 26/04/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/08-05-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου - επανάληψη διαδικασίας, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου, εκδόθηκε με αφορμή τη με αριθμό 306/2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου/Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που αφορά το φορολογικό έτος 2016, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και ειδικότερα «λόγω απουσίας αναφοράς στο προσωρινό σημείωμα των αιτιάσεων που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου και λόγω μη έκδοσης προσωρινής πράξης καταλογισμού φόρου εισοδήματος για το ποσό που προσδιορίζεται με την οριστική (προσβαλλόμενη) πράξη».

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται ως ιατρός ειδικότητας νευρολογίας, διενεργήθηκε έλεγχος βάσει της με αριθμό/19-10-2022 εντολής ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το φορολογικό έτος 2016. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με αφορμή το με αριθμό πρωτοκόλλου/02-08-2017 πληροφοριακό δελτίο που στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών. Αρχικά, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών η εντολή ελέγχου με αριθμό/2019 για φορολογικό έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Στη συνέχεια, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτοκόλλου/09-03-2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 Ν.4174/2013 (όπως ισχύει ήδη με το Ν.5104/2024) και η με αριθμό/09-03-2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Στο μεταξύ, βάσει της με αριθμό πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ο έλεγχος συνεχίστηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αφού ολοκλήρωσε τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων που προσκόμισε η ελεγχόμενη (βιβλία, παραστατικά, δηλώσεις), των στοιχείων που βρίσκονταν στη διάθεση της υπηρεσίας, καθώς και των στοιχείων που αντλήθηκαν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης, διαπίστωσε τα κάτωθι:

Α. Λανθασμένη μεταφορά του ποσού των διαφόρων εξόδων από το τηρούμενο βιβλίο στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Δαπάνες φορολογικού έτους 2016	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορές
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ κ.λπ.	3.228,96	3.228,96	
Αμοιβές προσωπικού	7.149,30	7.149,30	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	200,00	200,00	
Παροχές τρίτων, φόροι - τέλη	1.797,01	1.797,01	
Ιδιόχρηση	1.011,82	1.011,82	
Διάφορα έξοδα	12.734,60	8.963,83	3.770,77
Αποσβέσεις παγίων	2.831,50	2.831,50	
Σύνολο δαπανών	28.953,19	25.182,42	3.770,77

Β. Κατόπιν επεξεργασίας των στοιχείων που άντλησε ο έλεγχος από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, κοινοποιήθηκε το με αριθμό πρωτ./22-06-2022 Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν.4987/2022 (όπως ισχύει με το ν.5104/2024), με το οποίο ζητήθηκαν διευκρινίσεις για συγκεκριμένες πιστώσεις.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθμό πρωτ./19-07-2022 έγγραφό της, παρέχοντας διευκρινίσεις και προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα. Οι ισχυρισμοί της έγιναν δεκτοί εκτός από αυτούς που αφορούν δύο πιστώσεις σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της, στην τράπεζα στις 15/01/2016 ποσού 80.000,00 € και 83.000,00 €.

Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από μέρος του χρηματικού ποσού των 262.500,00 € που κληρονόμησε από τον πατέρα της, σύμφωνα με την με αριθμό/2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών.

Από την με αριθμό/2015 δήλωση φόρου κληρονομιάς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κληρονομεί με τη μητέρα της ποσό 350.000,00 €, σε μετρητά που βρέθηκαν στο σπίτι του θανόντος, κατ' αναλογία $\frac{3}{4}$ η προσφεύγουσα, ήτοι 262.500,00 € και $\frac{1}{4}$ η μητέρα της, ήτοι 87.500,00 €.

Ο έλεγχος δεν δέχτηκε την ανωτέρω αιτιολογία και έκρινε ότι το ποσό των 163.000,00 € αποτελεί εισόδημα της προσφεύγουσας από άγνωστη πηγή, διαπίστωσε δηλαδή προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Συνολικά, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	Ποσό
Καθαρό εισόδημα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	3.770,77
Εισόδημα αγνώστου πηγής/προέλευσης/αιτίας	163.000,00
Συνολική διαφορά φορολογητέας ύλης	166.770,00

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για το φορολογικό έτος 2016 – Απουσία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – Μη νόμιμη κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου με θυροκόλληση – Δεν γίνεται αναφορά στα στοιχεία του μάρτυρα – Η ανάρτηση στην ηλεκτρονική θυρίδα έγινε στις 30/04/2024 και το μήνυμα αναγνώστηκε στις 15/05/2024 – Εκτός προθεσμίας παραγραφής έκδοση της οριστικής πράξης.
2. Εσφαλμένα πορίσματα ελέγχου σχετικά με τις ερευνώμενες πιστώσεις - Πλάνη περί τα πράγματα – Πλήρης η απόδειξη της προέλευσης των χρημάτων – Πλήρης απόδειξη για την φοροδοτική ικανότητα του πατρός της καθώς και για το πραγματικό γεγονός της εκ μέρους του κατοχής του ποσού σε μετρητά.
3. Μη νόμιμη, άλλως πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου ως προς τα ευρήματα του ελέγχου και ως προς τη μη αποδοχή των προσκομισθέντων στοιχείων.

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (πρώην άρ.36 ν.4987/2022):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

[...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της έκτης παραγράφου του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (πρώην άρ.63 ν.4987/2022):

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.5104/2024:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του

ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο [....]

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. [....]

7. Αν ορισθεί ως τρόπος κοινοποίησης η συστημένη επιστολή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 83, η πράξη ή το έγγραφο που αποστέλλεται με αυτή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα. Αν η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Αν η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται:

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

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης.

Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης ώστε να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή τον εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 83 του ν.5104/2024:

«2. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης ένας ή περισσότεροι από τους παρακάτω τρόπους, για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα:

α) η αποστολή τους με απλή ή συστημένη επιστολή,

β) η παράδοσή τους στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) η επίδοσή τους κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) ή με δικαστικό επιμελητή. Με την ίδια απόφαση δύναται να καθορίζεται η έκταση εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 5.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1068/2024 (ΦΕΚ Β' 2534/29-04-2024), με θέμα: “Καθορισμός των τρόπων κοινοποίησης των πράξεων και εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση αυτών με ψηφιακά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58), της έκτασης εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλου αναγκαίου θέματος”:

«Άρθρο 1 - Κοινοποίηση με συστημένη επιστολή ή επίδοση κατά ΚΔΔ

1. Οι πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι λοιπές πράξεις και έγγραφα που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως οι εκθέσεις ελέγχου, οι ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, η εντολή ελέγχου, τα αιτήματα των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, η πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ΚΕΔΕ, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, οι αποφάσεις που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και οι λοιπές πράξεις, αποφάσεις ή έγγραφα που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, κοινοποιούνται εγγράφως με συστημένη επιστολή ή με επίδοση σύμφωνα με τον ΚΔΔ.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο ή η ατομική ειδοποίηση ή η απόφαση της παρ. 1, αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται:

α) εφόσον αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή του τελευταίου δηλωθέντος στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου αντιπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου και θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ή

β) εφόσον επιδοθεί κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ.

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο ή η ατομική ειδοποίηση ή η απόφαση της παρ. 1, αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται:

[....]

Άρθρο 2 - Κοινοποίηση με απλή επιστολή

Έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, δύνανται να κοινοποιούνται, εκτός των τρόπων κοινοποίησης του άρθρου 1, και με απλή επιστολή.

Άρθρο 3 - Έναρξη Ισχύος

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλούμενη τις διατάξεις των άρθρων 5 και 37 του ΚΦΔ, 55 του ΚΔΔ, την με αριθμό 616/2021 Απόφαση του ΣΤΕ και τις οδηγίες της ΠΟΛ.1249/2014, ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι “η κοινοποίηση συντελέστηκε στις 10/05/2024, δηλαδή εκτός της προθεσμίας παραγραφής”.

Επειδή, η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν επανάληψης διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με την με αριθμό/03-05-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με τις διατάξεις της έκτης παραγράφου του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (πρώην άρ. 63 του ν.4987/2022).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), η φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Η περίοδος αυτή μπορεί να παραταθεί στην περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Εν προκειμένω, η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης της νέας πράξης από την φορολογική διοίκηση ήταν η 03/05/2024.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στην κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης με ανάρτησή της στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet στις 30/04/2024, με αριθμό καταχώρισης, και αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης την ίδια μέρα. Η εν λόγω πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.5104/2024, ήτοι στις 11/05/2024, καθώς δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής (ημερομηνία ανάγνωσης είναι η 15^η/05/2024).

Επειδή, σύμφωνα με την από 03/06/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

« [...] Την ίδια ημέρα η ελεγκτής και υπογράφουσα την σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Κ., μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας, στο ακίνητο επί της οδού στον Δήμο, όπου διατηρούσε το ιατρείο της , προκειμένου να της κοινοποιήσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΔΔ την υπό κρίση πράξη. Αφού δεν βρήκε την ίδια στην πιο πάνω διεύθυνση ή άλλο συνεργάτη ή υπάλληλο θυροκόλλησε την πράξη με την σχετική έκθεση ελέγχου, αφού πρώτα εσώκλεισε αυτά σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο στην κύρια είσοδο, παρουσία του μάρτυρα Τ.Γ.

Η κοινοποίηση πραγματοποιήθηκε νομίμως, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΔΔ, την Τρίτη 30-4-2024 και ώρα 14.40 μ.μ. Στην από 30-4-2024 σχετική έκθεση επίδοσης αναφέρονται: α) η απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ Δ ΟΡΓ Α 1065199 ΕΞ 2022(ΦΕΚ 83886/22-7-2022) με την οποία μεταβιβάστηκε στην Κ.Κ. (υπάλληλος ΑΑΔΕ) η αρμοδιότητα της κοινοποίησης της πράξης και της έκθεσης ελέγχου β) η με αριθμό/8-5-2023 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας βάση της οποίας διενήργησε τον συγκεκριμένο έλεγχο γ) τα επιδοτέα έγγραφα ήτοι η υπό κρίση πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου και δ) τους λόγους που προκάλεσαν την θυροκόλληση. Η έκθεση επίδοσης φέρει την υπογραφή της Κ.Κ. και του μάρτυρα Τ.Γ.

Σημειώνουμε ότι ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας μας έχει την αρμοδιότητα σύμφωνα με την ανωτέρω αναφερόμενη απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ να δίνει έγγραφη παραγγελία επίδοσης πράξης προσδιορισμού φόρου και προστίμου μόνο σε όργανα που δεν ανήκουν στην Φορολογική Διοίκηση και όχι σε υπαλλήλους της ΑΑΔΕ , όπως εν προκειμένω .

Ο συγκεκριμένος τρόπος κοινοποίησης κρίθηκε από την υπηρεσία μας επιβεβλημένος λόγω επικείμενης παραγραφής της υπόθεσης και απώλειας Δημοσίων Εσόδων στην περίπτωση που η προσφεύγουσα δεν είχε αναγνώσει την υπό κρίση πράξη και έκθεση ελέγχου, που είχαν αναρτηθεί στον λογαριασμό της στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης , μέχρι την 3-5-2024 , (ημερομηνία συμπλήρωσης ενός έτους από την έκδοση της απόφασης 306/3-5-2023 του Προϊσταμένου της ΔΕΔ Αθήνας). [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 37 του ν.5104/2024, ο οποίος είναι σε ισχύ από τις 19/04/2024, περί παραγραφής:

«Προβλέπεται το χρονικό διάστημα των πέντε (5) ετών εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να κοινοποιήσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Προβλέπονται επίσης και οι ειδικότερες περιπτώσεις παράτασης αυτού του χρονικού διαστήματος, όπως ειδικότερα ορίζονται στις παρ. 2 και 3. Συγκεκριμένα, αναφέρεται η περίπτωση παράτασης της προθεσμίας έως ένα (1) έτος σε περιπτώσεις που αποκτώνται πληροφορίες από τη Φορολογική Διοίκηση από εξωτερική πηγή εκτός αυτής, καθώς και από χώρα της αλλοδαπής. Οι περιπτώσεις στοχεύουν στη ρύθμιση οριακών

περιπτώσεων που λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα τους, δηλαδή της λήψης πληροφοριών από εξωγενείς πηγές, καθίσταται αναγκαία η επέκταση του χρόνου εξάντλησης της χρονικής αρμοδιότητας κοινοποίησης πράξης προσδιορισμού φόρου. Ρύθμιση επίσης της παραγραφής υπάρχει και για τις περιπτώσεις άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, ύπαρξης προθεσμίας για υποβολή αιτήματος αμοιβαίου διακανονισμού, καθώς και αίτησης για ακύρωση ή τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, όπως ειδικότερα αναφέρονται στην αξιολογούμενη ρύθμιση. Στην παρ. 3 αναφέρονται ειδικότερα οι εξαιρετικές περιπτώσεις παράτασης της προθεσμίας στη δεκαετία. Αυτή η ρύθμιση ανάγεται στην ανάγκη να εκκαθαρίζονται εγκαίρως οι φορολογικές εκκρεμότητες και να είναι σε θέση η Φορολογική Διοίκηση στο να προβεί σε ελέγχους κατά τρόπο έγκυρο και άρτιο, αλλά και στο να απολαμβάνουν οι φορολογούμενοι την ασφάλεια δικαίου, με τη ρητή πρόβλεψη των προθεσμιών που ισχύουν, η οποία δεν υφίστατο πριν από τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 83 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), ορίζεται ρητά η χρήση ψηφιακών μέσων για την κοινοποίηση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης ενώ η εφαρμογή άλλων τρόπων κοινοποίησης προβλέπεται μόνο για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα.

Ειδικότερα, με την Α.1068/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται η αποστολή των πράξεων και εγγράφων της φορολογικής διοίκησης με συστημένη επιστολή και η επίδοσή τους κατά τον ΚΔΔ ως τρόποι κοινοποίησης για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα.

Επειδή εξάλλου, και με τις διατάξεις του άρθρου 5 του προηγούμενου ΚΦΔ (ν.4987/2022), η επίδοση κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την ΣτΕ 615/2024:

«11. Επειδή, όπως έχει κριθεί, 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, ΣτΕ 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, ΣτΕ 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 616-618/2021, 602/2003 Ολ., ΣτΕ 157/2023 επταμ.). Η κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης διέπεται ήδη από σειρά ρυθμίσεων που αποσκοπούν στην αποφυγή πλημμελών κοινοποιήσεων και στην εξασφάλιση της εγκυρότητάς τους, στο μέτρο που η (νόμιμη) κοινοποίηση συνεπάγεται την έναρξη προθεσμιών για την άσκηση διοικητικών προσφυγών και ενδίκων βοηθημάτων, τη διακοπή της παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, αλλά και τη διαδικασία της διοικητικής εκτέλεσης.

Ειδικότερα, κατά τα προεκτεθέντα, ο Κ.Φ.Δ. ορίζει στο άρθρο 5 τον τρόπο διενέργειας των κοινοποιήσεων, οι διατάξεις του δε εφαρμόζονται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού (άρθρο 72 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα). Στο αυτό άρθρο προβλέπεται ότι η κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς (παρ. 1) σύμφωνα με λεπτομερείς ρυθμίσεις, οι οποίες εξειδικεύονται στις επόμενες παραγράφους. Συγκεκριμένα, η επίδοση σε νομικό πρόσωπο (παρ. 3) διενεργείται και κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), εφόσον δεν είναι δυνατή με άλλον τρόπο [ηλεκτρονικώς (περ. α'), με απόδειξη παραλαβής στην έδρα/ εγκατάσταση (περ. β), με συστημένη επιστολή (περ. γ')]. Από τη συστηματική ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ενόψει και των διαληφθέντων στην οικεία αιτιολογική έκθεση, συνάγεται ότι εντός ενός πλαισίου ψηφιακού μετασχηματισμού των σχέσεων κράτους πολιτών, εκσυγχρονισμού της λειτουργίας των υπηρεσιών του και προσαρμογής τους στη ραγδαία ταχύτητα των τεχνολογικών εξελίξεων, σκοπός του νομοθέτη είναι οι κοινοποιήσεις των καταλογιστικών πράξεων να γίνονται πρωτίστως ηλεκτρονικώς (με την τήρηση των διαδικαστικών προϋποθέσεων, όπως αυτές αποσαφηνίστηκαν στην απόφαση ΣτΕ 157/2023 επταμ., ήτοι με ανάρτηση της καταλογιστικής πράξεως -και των συγκατανομιζόμενων με αυτήν εγγράφων- στον λογαριασμό του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet και την εν συνεχεία αποστολή ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου). Απώτερος στόχος του ψηφιακού μετασχηματισμού και στον τομέα αυτό είναι η εξοικονόμηση ανθρωπίνων και δημοσιονομικών πόρων, καθώς και η επιτάχυνση της διαδικασίας βεβαίωσης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Της ηλεκτρονικής κοινοποίησης έπεται η παράδοση στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας της καταλογιστικής πράξης με απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο - περίπτωση κοινοποίησης, η οποία αποδίδει εν πολλοίς το περιεχόμενο των άρθρων 50 έως και 52 του Κ.Δ.Δ.- (περ. β'), καθώς και η αποστολή με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή εγκατάστασης νομικού προσώπου ή οντότητας (περ. γ'). Ενόψει αυτών, η κατάταξη των τρόπων κοινοποίησης στον νόμο σε συνδυασμό με τη γραμματική διατύπωση της, κατά την περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ., «μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλο τρόπο», έχει προδήλως την έννοια ότι πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να προηγείται εκ του νόμου η ηλεκτρονική κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων και να έπονται οι λοιποί τρόποι (κοινοποίησης). Περαιτέρω, η κατά τον Κ.Δ.Δ. κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων, εκτός του ότι συστηματικά κατατάσσεται ως ύστατη επιλογή της φορολογικής διοίκησης, αφορά τελικώς τις περιπτώσεις των επιδόσεων των άρθρων 53 και 54 Κ.Δ.Δ., καθώς και την επίδοση δια θυροκολλησεως (άρθρο 55 ΚΔΔ), η οποία (θυροκόλληση) νομίμως λαμβάνει χώρα, μόνο εφόσον προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της φορολογικής διοίκησης ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-γ της παρ. 3 του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο. Είναι αυτονόητο ότι η επίδοση κατά Κ.Δ.Δ. εξακολουθεί να συνιστά αποκλειστικό τρόπο κοινοποίησης στις ειδικές περιπτώσεις κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων άνω του προβλεπόμενου στην ανωτέρω ΠΟΛ 1043/2018 ποσού.

12. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, το Δικαστήριο, απαντώντας στο υποβληθέν ερώτημα, κρίνει ότι, κατά την έννοια του άρθρου 5 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ. αφορά καταρχήν τις επιδόσεις των άρθρων 53 και 54 του αυτού Κώδικα, η δε προσφυγή στην επίδοση καταλογιστικής

πράξης δια θυροκολλήσεως είναι νόμιμη, μόνο εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-γ της παρ. 3 του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο.»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση δεν προκύπτει αδυναμία κοινοποίησης με ψηφιακά μέσα, η προσβαλλόμενη πράξη θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 11/05/2024, βάσει της από 30/04/2024 ανάρτησής της στον λογαριασμό της προσφεύγουσας και της ηλεκτρονικής ειδοποίησης, ήτοι μεταγενέστερα της προθεσμίας ενός (1) έτους από την έκδοση της με αριθμό/03-05-2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 37 του ν.5104/2024 (πρώην άρ.36 του ν.4987/2022).

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής πρέπει να γίνουν δεκτοί και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 29/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμό/26-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Η με αρ./26-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	0,00
Πρόστιμο φόρου	0,00
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	0,00

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.

