



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/06/2023

Αριθ.απόφασης 678

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671  
Καλλιθέα – Ν.Αττικής  
Τηλέφωνο : 213.1604509

**Α Π Ο Φ Α Σ Η**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

**4.** Την από **23/02/2023** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., δ/νση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού ..... & ....., ....., τκ ....., Ν. Αττικής, με Α.Φ.Μ. ...., κατά, (1) της υπ' αριθ. ..../**12.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 και (2) της υπ' αριθ. ..../**12.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

**5.** Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της παρούσας απόφασης.

Επί της από **23/02/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-\*-

Με την υπ' αριθμ. ..../**12.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **64.109,88€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **32.054,94€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **12.411,85€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **108.576,67€**.

Με την υπ' αριθμ. ..../**12.12.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **84.942,38€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **42.471,19€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **16.475,35€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **143.888,92€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, σύμφωνα με τις [με ημερομηνία θεώρησης **12/12/2022**] εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν των υπ' αριθ. ..../**01.11.2022** και ..../**01.11.2022** εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο αρμόδια υπηρεσία και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη τον έλεγχο που διενεργήθηκε την **01/02/2018** από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με την υπ' αριθ. ..../**2018** εντολή ελέγχου στο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «..... **Ι.Κ.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.** ....., διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων, ότι,

(1) Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του ανωτέρω νομικού προσώπου και ειδικότερα στον υπ' αριθμ. **33.08.00.000** λογαριασμό γενικής λογιστικής, με περιγραφή «.....», εμφανίζεται χρεωστικό υπόλοιπο του φορολογικού έτους 2016, συνολικού ποσού **159.151,92€**, ποσό για το οποίο δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο έγγραφες δανειακές συμβάσεις και συνεπώς λογίσθηκε ως παροχή σε είδος, [καθώς ο προσφεύγων είναι διαχειριστής και εταίρος του ανωτέρω νομικού προσώπου με ποσοστό συμμετοχής 50%], σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 στο φορολογικό έτος 2016,

(2) Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του ανωτέρω νομικού προσώπου και ειδικότερα στον υπ' αριθμ. **33.08.00.000** λογαριασμό γενικής λογιστικής, με περιγραφή «.....», εμφανίζεται χρεωστικό υπόλοιπο του φορολογικού έτους 2017, συνολικού ποσού **204.329,19€**, ποσό για το οποίο δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο έγγραφες δανειακές συμβάσεις και συνεπώς λογίσθηκε ως παροχή σε είδος, [καθώς ο προσφεύγων είναι διαχειριστής και εταίρος του ανωτέρω νομικού προσώπου με ποσοστό συμμετοχής 50%], σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 στο φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την αποδοχή αυτής, την επανεξέταση και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή όποιου ποσού κατεβλήθη, με νόμιμο τόκο από την άσκηση της αυτής ή το μεταγενέστερο χρόνο καταβολής και έως την ολοσχερή εξόφληση, προβάλλοντας αναλυτικά τους κάτωθι λόγους:

-Πρώτος προβαλλόμενος εκ' του προσφεύγοντα λόγος,

Εσφαλμένος προσδιορισμός του ύψους των ποσών που θεωρήθηκαν ως παροχή σε είδος – δάνειο για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ανεξαρτήτως του τρόπου φορολόγησης αυτών με βάση τις εκάστοτε προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρ. 13 του ν.4172/2013, δηλαδή ανεξαρτήτως του εάν τα ποσά αυτά υπάγονται σε φόρο εισοδήματος κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην ωφέλεια που λαμβάνει ο μέτοχος ή εταίρος από τη λήψη τους (εφόσον υφίσταται έγγραφη δανειακή συμφωνία) ή καθ' ολόκληρο το κεφάλαιο του δανείου (εφόσον δεν υφίσταται έγγραφη δανειακή συμφωνία).

-Δεύτερος προβαλλόμενος εκ' του προσφεύγοντα λόγος,

Εσφαλμένα και πλημμελώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο το σύνολο των εκ' μέρους του προσφεύγοντα ληφθέντων από το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» χρηματικών ποσών ως παροχή σε είδος (σε οποιοδήποτε ποσό και αν ανέρχονται αυτά), καθώς εν προκειμένω υφίσταται μεταξύ αυτού και του νομικού προσώπου, έγγραφη σύμβαση δανείου, φέρουσα βεβαία χρονολογία και συνεπώς τα ποσά αυτά όφειλαν να υπαχθούν σε φόρο μόνο κατά την ωφέλεια που προέκυψε από τη λήψη τους, με βάση το α' εδάφιο της παρ.3 του άρθρ. 13 του ν.4172/2013, καθώς αποδείχθηκε πλήρως η σχετική συμφωνία.

-Τρίτος προβαλλόμενος εκ' του προσφεύγοντα λόγος,

Εσφαλμένη εφαρμογή της παρ.3 του άρθρ.13 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1219/2014, αναφορικά με την έννοια της έγγραφης συμφωνίας, καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη οι εγγραφές στον λογαριασμό γενικής λογιστικής υπ' αριθμ. 33.08.00.0000, που ούτως ή άλλως αποδεικνύουν συμφωνία δανείου και αναπληρώνουν τυχόν έλλειψη έγγραφης δανειακής σύμβασης.

-Τέταρτος προβαλλόμενος εκ' του προσφεύγοντα λόγος,

Ανίσχυρη η διάταξη της παρ.3 του άρθρ.13 του ν.4172/2013, ως αντιβαίνουσα της παρ.5 του άρθρου 4, της παρ.1 του άρθρου 78 και της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 «**Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή**» του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι,

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που

υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 «Ψηφιακή υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής», της απόφασης **Α.1165/22.11.2022** 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.**», αποφασίστηκε ότι,

«[...] 3. Από 1/2/2023 και εφεξής οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 που αφορούν σε πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται από τις υπηρεσίες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του παρόντος, υποβάλλονται πλέον αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της **Α.Α.Δ.Ε.**, ήτοι [www.aade.gr](http://www.aade.gr), με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης του TAXISnet, εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Η ως άνω αποκλειστική, μέσω διαδικτύου, ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής, δεν ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, στους οποίους παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα χειρόγραφης υποβολής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Σε περίπτωση που υφίσταται αποδεδειγμένη αδυναμία υποβολής ψηφιακά, οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής υποβάλλονται χειρόγραφα στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1, 2 και 6 του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι,

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. [...] 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή [...]».

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον 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. Με απόφαση του Διοικητή 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 στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΠΟΛ.1125/16.4.2014** 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», αποφασίστηκε ότι,

### Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

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).

### Άρθρο 2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

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.

### 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 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».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 157/2023, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,  
«[...]

9. Επειδή, 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 συγκεκριισμό 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 ιδιαίτερα 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 φανερής 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, προικίων 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, προικίων 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.).

[...]

11. Επειδή, 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 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.”. 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.”.

12. Επειδή, ακολούθως 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.

13. Επειδή, 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 ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων είτε στο λογαριασμό του προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης. Ειδικότερα, κατά τα διαλαμβανόμενα στην από 28.9.2022 έκθεση των απόψεων του Δημοσίου επί των λόγων της προσφυγής σε συνδυασμό με το από 16.12.2022 υπόμνημά του, 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 φορολογουμένου 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 δημόσιου συμφέροντος σκοπό της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, κατόπιν προσδιορισμού των οριστικών αποτελεσμάτων καθώς και της οριστικής φορολογικής επιβάρυνσης του προσφεύγοντα, εκδόθηκαν οι σχετικές προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, οι οποίες αναρτήθηκαν μαζί με τα συγκοινοποιούμενα με αυτές έγγραφα, [σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου] και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 [παρ. 2 περ. α' και παρ. 6] του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τις ειδικότερες ρυθμίσεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1125/2014, στο λογαριασμό του φορολογούμενου στο Ο.Π.Σ. TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε., αναλυτικά ως κάτωθι,  
-Στις 12/12/2022 αναρτήθηκε σύμφωνα με το υπ' αριθμ. .... αποδεικτικό ανάρτησης, η υπ' αριθμ...../12.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 καθώς και η από 12/12/2022 συγκοινοποιούμενη έκθεση μερικού ελέγχου, με αποστολή αυθημερόν [την 12/12/2022] σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου [.....gr], διαμέσου του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε. και

-Στις 12/12/2022 αναρτήθηκε σύμφωνα με το υπ' αριθμ. .... αποδεικτικό ανάρτησης, η υπ' αριθμ...../12.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 καθώς και η από 12/12/2022 συγκοινοποιούμενη έκθεση μερικού ελέγχου, με αποστολή αυθημερόν [την 12/12/2022] σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση του ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου [.....gr], διαμέσου του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την 12/12/2022, δηλαδή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία ανάρτησης τους στον λογαριασμό του προσφεύγοντα και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου του. Και καθώς δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής, οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί την 22/12/2022, ημερομηνία κατά την οποία εκκίνησε η τριανταήμερη προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, το εμπρόθεσμο ή μη της άσκησης προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση που αφορά στο νόμιμο της εισαγωγής της διαφοράς στο δικαστήριο, δηλαδή στο τύποις παραδεκτό αυτής, ενώ, περαιτέρω, συνιστά θέμα αναγόμενο στη δημόσια τάξη αυτεπάγγελτα και υποχρεωτικά εξεταζόμενο από το δικαστήριο, ενώπιον του οποίου απευθύνεται αυτή (ΣτΕ 2200/1980, 1067/1982, 3275/1991) και δεν απαιτείται η υποβολή σχετικής ένστασης από τον αντίδικο (Σ.τ.Ε. 415/1980).

Μετά δε την πάροδο της, ex lege, τασσόμενης προθεσμίας, η οποία, ως δικονομική, είναι ανατρεπτική, η άσκηση της προσφυγής είναι απαράδεκτη. Κατά γενική, όμως, αρχή του δικαίου, αναστέλλεται η λήξη της προθεσμίας αυτής σε περίπτωση συνδρομής ανωτέρας βίας, εξαιτίας της οποίας καθίσταται αδύνατη η άσκηση της προσφυγής, η δε αναστολή αυτή διαρκεί καθ' όλο το χρονικό διάστημα που διαρκεί η ανωτέρα βία (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2097/1979 Ολομ., 361/1992 Ολομ., ΣτΕ 2049/1992 210/1994). Κατά συνέπεια, εάν προβάλλεται και αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα ότι συνέτρεξε λόγος ανωτέρας βίας, ο οποίος τον εμπόδισε να ασκήσει την προσφυγή του εμπρόθεσμα, συγχωρείται η εκπρόθεσμη άσκηση αυτής.

Εξάλλου, ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, συντρέχον στο πρόσωπο είτε του διαδίκου είτε του πληρεξουσίου δικηγόρου του, το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης και το οποίο, στη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση, κατέστησε αδύνατη την άσκηση της προσφυγής εντός της ανωτέρω ανατρεπτικής προθεσμίας (πρβλ. ΣτΕ 2546/2008, 604/2004, 1609/2002).

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αναφορικά με το εμπρόθεσμο αυτής, ισχυρίζεται ότι η παραλαβή των προσβαλλόμενων πράξεων έλαβε χώρα στις 27/01/2023, οπότε και απέκτησε πρόσβαση και πλήρη γνώση στα εν λόγω έγγραφα,

προσκομίζοντας σχετική εκτύπωση του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε. και συνεπώς η υπό κρίση ασκηθείσα από μέρους του προσφυγή είναι νόμιμη και εμπρόθεσμη.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών του αναφέρει ότι, ουδέποτε έως την ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, παρέλαβε [και σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει αποστολή] ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου, καθώς επίσης, επιπρόσθετα αναφέρει ότι η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε προγενέστερο χρόνο ηλεκτρονικής πρόσβασης του στο περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο ανωτέρω όμως ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και σύμφωνα με την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, συνάγεται ότι, αφενός μεν, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία [σύμφωνα με τα ως ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντα], μετά την έκδοση την 12/12/2022 των προσβαλλόμενων πράξεων, ανάρτησε αυτές αυθημερόν την 12/12/2022 στον λογαριασμό του προσφεύγοντα και θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί την 22/12/2022, δηλαδή, μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσφεύγοντα και την σχετική ηλεκτρονική ειδοποίηση αυτού, η οποία πραγματοποιήθηκε επίσης αυθημερόν την 12/12/2022. Περαιτέρω, προκύπτει σαφώς ότι πραγματοποιήθηκε σχετική ηλεκτρονική ειδοποίησή του προσφεύγοντα στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου, αυθημερόν με την έκδοση και ανάρτηση των προσβαλλόμενων πράξεων, την 12/12/2022, [όπως προκύπτει από τα σχετικά πιστοποιητικά παραλαβής του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων (e-κοινοποίηση) της Α.Α.Δ.Ε., φωτοαντίγραφα των οποίων περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του], και αφετέρου δε, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό ως προς τους λόγους που κατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας, όπως αυτή ορίζεται από τις οικείες διατάξεις [παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4987/2022].

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι, έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων την 27/01/2023, δίχως να επικαλείται οποιοδήποτε ικανό ισχυρισμό ή σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, ώστε να τυγχάνει περίπτωση αναστολής της λήξης της προθεσμίας αυτής λόγω ανωτέρας βίας, εξαιτίας της οποίας καθίσταται αδύνατη η άσκηση της προσφυγής.

Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 23/02/2023, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντος καθώς και των σχετικών υποβληθέντων δικαιολογητικών, συνεπώς,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **23/02/2023** και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. ...., ως απαράδεκτης.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

---

**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.