



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 28 / 05 / 2026

Αριθμός απόφασης: 2320

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016,
- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 στην ατομική επιχείρηση που τηρεί ο προσφεύγων, η οποία εδράζεται στο και έχει κύρια δραστηριότητα την και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή και ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη και την σχετική εντολή ελέγχου, καθώς ζητήθηκε και με το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, για προσκόμιση των λογιστικών του αρχείων, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές και συγκεκριμένα δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών καθώς και μη εκπιπτόμενες αποσβέσεις παγίων.

Ο έλεγχος προέβη στους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων/προστίμων, όπου μαζί με το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του ελέγχου την Εκείνος ανταποκρινόμενος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου προσκόμισε στοιχεία και διατύπωσε τις απόψεις του κι ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών, ως αναφέρουν οι σχετικές από εκθέσεις ελέγχου, προέβη στην έκδοση:

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου 2.978,35 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 1.489,17 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 63,78 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **4.531,30 €**.

- Της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία δεν προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή του κι από την υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθ. Απόφαση η οποία την απέρριψε ως απαραδέκτως υποβληθείσα.

Κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ. απόφαση του 9^{ου} τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώνεται η άνω απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά των με αριθ. Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προβαλλόμενων προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων για παραβάσεις που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016. Οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής όμως δεν του κοινοποιήθηκαν πρωτίστως ηλεκτρονικά έως την 31-12-2022.

-Μη παροχή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης με αποτέλεσμα την ακυρότητα όλων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ως νομικώς πλημμελών.

-Πλημμελής ο τρόπος διεξαγωγής του προκείμενου φορολογικού ελέγχου (προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων που ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές για τον λόγο της μη προσκόμισης τους).

-Ουσιαστικές πλημμέλειες των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 αρχεία (βιβλία και 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013, 4987/2022, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 36 - Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του 5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 37 - Παραγραφή

«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:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε

υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, [...]

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 του άρθρου 5 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α' 184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), **μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.** Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΣΤΕ 615/2024 ορίζεται ότι:

«...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 συγκοινοποιούμενων 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 θυροκολλήσεως (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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών

στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 - Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [.....]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

[.....]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,

[.....]

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

[....]»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/2015 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ν. 4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

[.....]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά

στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ). [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω και όπως αναφέρεται και στο ανωτέρω ιστορικό της υπόθεσης, στην ατομική επιχείρηση που τηρεί ο προσφεύγων, η οποία εδράζεται και έχει κύρια δραστηριότητα την διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσεων 2016 και 2017, βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή και ηλεκτρονικά η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με συνημμένη και την σχετική εντολή ελέγχου, καθώς ζητήθηκε και με το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, για προσκόμιση των λογιστικών του αρχείων, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές και συγκεκριμένα δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, λόγω μη προσκόμισης των σχετικών παραστατικών καθώς και μη εκπιπόμενες αποσβέσεις παγίων.

Ο έλεγχος προέβη στους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων/προστίμων, όπου μαζί με το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του ελέγχου την 17-12-2022. Εκείνος ανταποκρινόμενος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου προσκόμισε στοιχεία (ήτοι αποδεικτικά εξόφλησης δαπανών άνω των 500,00 € και δαπάνες μισθοδοσίας) και διατύπωσε τις απόψεις του κι ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών, ως αναφέρει η σχετική από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 15-17) και κατέληξε στα κάτωθι συμπεράσματα.

Για την χρήση 2016 διαπιστώθηκαν:

- μη εκπιπόμενες αποσβέσεις παγίων συνολικού ποσού **633,03 €**
- δαπάνες συνολικού ποσού **12.904,93 €** που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (λογιστικές διαφορές) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο των οικείων παραστατικών. Ήτοι σύνολο λογιστικών διαφορών: **13.537,96 €.**

Για την χρήση 2017 διαπιστώθηκαν:

- μη εκπιπόμενες αποσβέσεις παγίων συνολικού ποσού **400,56€**
- δαπάνες συνολικού ποσού **3.576,23 €** που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (λογιστικές διαφορές) λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο των οικείων παραστατικών, ως εξής:

A/A	ΗΜΕΡΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	20/1/2017	ΤΑΓ-644	.....	800,30	645,40	154,90
2	23/3/2017	ΤΠΥ 3426	.....	62,00	50,00	12,00
3	9/5/2017	ΤΑΓ-1685	.....	131,01	105,66	25,35
4	27/6/2017	ΤΠΥ 3786	.....	62,00	50,00	12,00
5	28/9/2017	ΤΠΥ 4159	.....	62,00	50,00	12,00
6	1/10/2017	ΤΑΓ-4213	.....	124,00	100,00	24,00
7	1/10/2017	ΤΑΓ-4285	.....	272,80	220,00	52,80
8	1/10/2017	ΤΑΓ-38	.....	9,99	8,06	1,93
9	1/10/2017	ΤΑΓ-5844	.....	114,20	92,10	22,10
10	1/10/2017	ΤΑΓ-5848	.....	850,00	685,48	164,52
11	7/10/2017	ΤΑΓ-4237	.....	129,49	104,43	25,06
12	7/10/2017	ΤΑΓ-63335	.....	64,28	51,84	12,44
13	24/10/2017	ΤΑΓ-1031	.....	124,00	100,00	24,00
14	2/11/2017	ΤΑΓ-1063	.....	124,00	100,00	24,00
15	15/11/2017	ΤΑΓ-4706	.....	733,42	591,46	141,96
16	6/12/2017	ΤΑΓ-63860	.....	709,03	571,80	137,23
17	27/12/2017	ΤΠΥ 4517	.....	62,00	50,00	12,00
ΣΥΝΟΛΑ				4.434,52	3.576,23	858,29

Έτσι σύνολο λογιστικών διαφορών: **3.976,23 €**.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου διαμορφώθηκαν ως εξής:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	1.361,24 €	14.899,20 €
01.01.2017-31.12.2017	- 9.638,95 €	- 5.662,72 €

Ως προς τον ΦΠΑ οι σχετικές ως άνω διαφορές αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές ως αναλυτικά παραθέτει η σχετική από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και οι φορολογητέες εισροές, διαμορφώθηκαν ως εξής:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	60.081,54 €	47.176,61 €
01.01.2017-31.12.2017	60.498,10 €	56.921,87 €

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή του κι από την υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθ. απόφαση η οποία την απέρριψε ως απαράδεκτη.

Κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθ. απόφαση του 9^{ου} τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Με την εν λόγω δικαστική απόφαση ακυρώνεται η άνω απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. και αναπέμπει την υπόθεση προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά των με αριθ., και Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά:

«9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη μείζονα σκέψη, πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να προηγείται εκ του νόμου η ηλεκτρονική κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων και να έπονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης, ενώ η προσφυγή στην επίδοση καταλογιστικής πράξης δια θυροκολλήσεως είναι νόμιμη μόνο εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-β της παρ. 2 του άρθρου 5 ΚΦΔ) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο. Ενόψει τούτων και λαμβανομένων υπόψη των διαλαμβανομένων στις απόψεις της φορολογικής αρχής περί επιλογής του προσφορότερου, κατά την διακριτική της ευχέρεια, τρόπου κοινοποίησης, χωρίς να προηγηθεί προσπάθεια επίδοσης στον προσφεύγοντα με τους λοιπούς τρόπους (περ. α-β της παρ. 2 του άρθρου 5 ΚΦΔ), η κοινοποίηση των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων, με θυροκόλληση, κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ, δεν ήταν νόμιμη, προεχόντως για τον λόγο αυτό, κατά τα βασίμως υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα. Περαιτέρω, εφόσον δεν προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας η με οποιονδήποτε τρόπο πλήρης γνώση του περιεχομένου των καταλογιστικών πράξεων, ως τέτοιας νοουμένης της γνώσης ολόκληρων των πράξεων και των αιτιολογιών τους, πριν τις 16-1-2023, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων ομολογεί ότι βρήκε τον σφραγισμένο φάκελο, το Δικαστήριο κρίνει, κατ' αποδοχή ως βάσιμου του σχετικού ισχυρισμού της προσφυγής, ότι η με αριθμό ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπροθέσμως στις 3-2-2023, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ΚΦΔ τριακονθήμερης προθεσμίας. Η δε προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, που έκρινε αντιθέτως, έσφαλε και πρέπει να ακυρωθεί. Άλλωστε, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην έβδομη σκέψη, εφόσον η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε για τυπικό λόγο (ως εκπροθέσμως ασκηθείσα), χωρίς να εξεταστούν οι προβαλλόμενοι με αυτήν ισχυρισμοί, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη φορολογική διοίκηση, ώστε να εξεταστεί κατ' ουσίαν. [...].»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, προβάλλει τα εξής:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων για παραβάσεις που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2016. Οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής όμως δεν του κοινοποιήθηκαν πρωτίστως ηλεκτρονικά έως την 31-12-2022.

-Μη παροχή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης με αποτέλεσμα την ακυρότητα όλων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ως νομικώς πλημμελών.

-Πλημμελής ο τρόπος διεξαγωγής του προκείμενου φορολογικού ελέγχου (προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων που ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές για τον λόγο της μη προσκόμισης τους).

-Ουσιαστικές πλημμέλειες των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, σημειώνονται τα εξής:

-Όσον αφορά τους ισχυρισμούς του περί παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016 λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης εντός του χρόνου παραγραφής σημειώνεται ότι με την ανωτέρω

Απόφαση του Πρωτοδικείου η οποία έχει καταστεί οριστική, τελεσίδικη και αμετάκλητη κρίθηκε ότι : «Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη μείζονα σκέψη, πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να προηγείται εκ του νόμου η ηλεκτρονική κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων και να έπονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης, ενώ η προσφυγή στην επίδοση καταλογιστικής πράξης δια θυροκολλήσεως είναι νόμιμη μόνο εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-β της παρ. 2 του άρθρου 5 ΚΦΔ) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο. Ενόψει τούτων και λαμβανομένων υπόψη των διαλαμβανομένων στις απόψεις της φορολογικής αρχής περί επιλογής του προσφορότερου, κατά την διακριτική της ευχέρεια, τρόπου κοινοποίησης, χωρίς να προηγηθεί προσπάθεια επίδοσης στον προσφεύγοντα με τους λοιπούς τρόπους (περ. α-β της παρ. 2 του άρθρου 5 ΚΦΔ), η κοινοποίηση των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων, με θυροκόλληση, κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ, δεν ήταν νόμιμη, προεχόντως για τον λόγο αυτό, κατά τα βασίμως υποστηριζόμενα από τον προσφεύγοντα...».

Δεδομένης της ανωτέρω αμετάκλητης κρίσης περί μη νόμιμης κοινοποίησης δια θυροκόλλησης εντός του 2022 και ότι ο προσφεύγων τελικώς έλαβε γνώση εντός του 2023, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016 λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης του εν λόγω έτος, εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Όσον αφορά τους ισχυρισμούς που αφορούν στην προσβαλλόμενη πράξη του φορολογικού έτους 2017 περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης σημειώνεται ότι όπως παρατίθεται στη σχετική από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 14 - 15), στις 17-12-2022 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου το οποίο περιελάμβανε τα αποτελέσματα του ελέγχου, μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων, εισφορών και προστίμων στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών προσκομίζοντας αποδεικτικά εξόφλησης για δαπάνες 500,00 ευρώ καθώς και σχετικές δαπάνες μισθοδοσίας των ελεγχόμενων χρήσεων, τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη του. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Όσον αφορά τους ισχυρισμούς που αφορούν στις καταλογισθείσες διαφορές για την χρήση:

Α) Ως προς το εισόδημα, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων προσκόμισε τα σχετικά τιμολόγια του πίνακα στην ενότητα 11.2 της σχετικής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (σελ. 17), με α/α 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 15, 17, που δεν είχε προσκομίσει στον έλεγχο. Ωστόσο δεν προσκομίσθηκαν για τα με α/α 1, 10 και 15 παραστατικά καθαρής αξίας άνω των 500,00 € στοιχεία εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Κατόπιν των ανωτέρω ο ως άνω πίνακας διαμορφώνεται ως εξής:

Λογιστικές διαφορές χρήσης 2017:

A/A	ΗΜ ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	20/1/2017	ΤΑΓ-644	.....	800,30	645,40	154,90
7	1/10/2017	ΤΑΓ-4285	.....	272,80	220,00	52,80
10	1/10/2017	ΤΑΓ-5848	.....	850,00	685,48	164,52
12	7/10/2017	ΤΑΓ-63335	.....	64,28	51,84	12,44
13	24/10/2017	ΤΑΓ-1031	.....	124,00	100,00	24,00
14	2/11/2017	ΤΑΓ-1063	.....	124,00	100,00	24,00
15	15/11/2017	ΤΑΓ-4706	.....	733,42	591,46	141,96
16	6/12/2017	ΤΑΓ-63860	.....	709,03	571,80	137,23
ΣΥΝΟΛΑ				3.677,83	2.965,98	711,85

Αποσβέσεις χρήσης 2017:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
2017	400,56	0,00	0,00	400,56

Και τα αποτελέσματα στο εισόδημα διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ 2017	ΒΕΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ 2017
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	63.600,36	63.600,36	63.600,36
Μείον: Δαπάνες χρήσης	73.239,31	73.239,31	73.239,31
Πλέον: Λογιστικές διαφορές		3.975,79	3.366,54
Κέρδος/ζημιά χρήσης	-9.638,95	-5.662,72	-6.272,41

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ως εξής:

Α) Την αποδοχή και ακύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής λόγω παραγραφής.

Β) Την μερική αποδοχή και τροποποίηση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Χρεωστικό ποσό φόρου	282,11	3.260,46	282,11	0,00
Προκαταβολή φόρου	282,24	282,24	282,24	
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00	63,78	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ	0,00	1.489,17	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.814,35	6.345,65	1.814,35	0,00

(ακύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016)

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημία χρήσης	9.638,95	5.662,72	6.272,41	3.366,54
Τόκοι μερίσματα	0,02	0,02	0,02	0,00
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	8.732,49	8.732,49	8.732,49	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	8.732,51	8.732,51	8.732,51	0,00
Πιστωτικό ποσό φόρου	282,22	282,22	282,22	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ	0,00	0,00	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	967,78	967,78	967,78	0,00

(τροποποίηση η με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**